

T  
343.04 ✓  
BUD.  
f  
1998

32



# **FUNGSI REGULASI PAJAK PENGHASILAN SEBAGAI INSTRUMEN UNTUK MENDORONG PENANAMAN MODAL**

**THESIS**

Disusun Dalam Rangka Memenuhi Persyaratan  
Program Magister Ilmu Hukum

Oleh :

**TRI BUDIYONO**

NIM : B4A.096.058

Pembimbing :

**Prof. DR. H. MIYASTO**

**PROGRAM PASCA SARJANA ILMU HUKUM**

**UNIVERSITAS DIPONEGORO**

**SEMARANG**

**1998**

UPT-PUSTAK-IPN

# **FUNGSI REGULASI PAJAK PENGHASILAN SEBAGAI INSTRUMEN UNTUK MENDORONG PENANAMAN MODAL**

Disusun oleh :

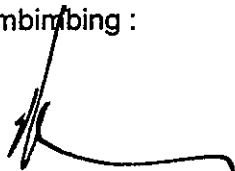
**TRI BUDIYONO**

NIM : B4A.096.058

Dipertahankan di Depan Dewan Penguji  
Pada Tanggal : 9 Juli 1998

Thesis ini Telah Diterima  
Sebagai Persyaratan Untuk Memperoleh  
Gelar Magister Ilmu Hukum

Pembimbing :

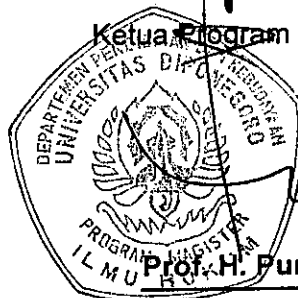


**Prof. DR. H. Miyasto**

NIP : 130.516.585

Mengetahui :

Ketua Program Magister Ilmu Hukum



**Prof. H. Furwahit Patrik, SH**

NIP : 130.307.058

## KATA PENGANTAR

Puji syukur patut penulis panjatkan kepada Tuhan Yang Mahakuasa, karena atas karunia-Nya, penyusunan thesis dengan judul "FUNGSI REGULASI PAJAK PENGHASILAN SEBAGAI INSTRUMEN UNTUK MENDORONG PENANAMAN MODAL" ini dapat terselesaikan.

Banyak hambatan yang dihadapi penulis untuk menyelesaikan thesis ini, antara lain karena keterbatasan sumber data yang dapat diakses. Namun demikian banyak fihak pula yang telah membantu penulis dengan memberikan data-data, menyediakan dokumen atau sumber informasi, memberikan masukan pemikiran dalam diskusi-diskusi baik formal maupun informal dalam proses penyusunan thesis ini. Oleh karenanya, melalui kesempatan ini penulis ingin menyampaikan rasa terima kasih yang sebesar-besarnya kepada :

1. Bapak Prof. DR. H. Miyasto yang telah berkenan untuk menjadi pembimbing dalam penulisan thesis ini.
2. Seluruh staf pengajar pada Program Pasca Sarjana Ilmu Hukum UNDIP Semarang, yang telah membantu penulis untuk membuka cakrawala ilmu yang lebih luas lagi.
4. Semua fihak yang telah bersedia memberikan data yang diperlukan untuk menyusun thesis ini, khususnya Bapak Lewi Purwanto dan Bapak Pramono beserta staf dari BKPMD Jawa Tengah, Bapak Kakanwil Ditjen Pajak Jawa Tengah-DIY beserta staf, serta Bapak Wasis dan Bapak Achmad Zainuri beserta staf dari KPP Semarang Barat.
3. Rekan-rekan mahasiswa Pasca Sarjana Ilmu Hukum khususnya Program Kekhususan Hukum Ekonomi dan Teknologi, yang selama ini telah menjadi pasangan diskusi yang

intensif.

5. Rekan-rekan staf pengajar Fakultas Hukum UKSW Salatiga yang melalui diskusi-diskusi informalnya telah memperkaya wawasan penulis untuk menyelesaikan thesis ini.
6. Semua pihak yang tidak mungkin penulis sebutkan satu-persatu yang telah memberikan sumbangan pemikiran dan bantuan untuk mengakses data, khususnya data sekunder, ketika thesis ini dipersiapkan sampai diselesaikan.

Ucapan terima kasih secara khusus juga patut disampaikan penulis kepada Erna Setyawati dan Septian Dewangga Budiyo, sebagai isteri dan anak, yang dengan penuh perhatian telah memberikan dorongan dan memberikan pengorbanan selama penulis menyelesaikan kuliah.

Dengan penuh kesadaran, menulis memahami bahwa karya ilmiah ini masih jauh dari sempurna dan mempunyai skopa yang terbatas, oleh karenanya setiap masukan yang akan membawa karya ilmiah ini lebih baik, akan penulis terima dengan senang hati. Pada akhirnya penulis berharap karya ilmiah ini akan memberikan sumbangan pemikiran bagi perkembangan ilmu pengetahuan (khususnya ilmu hukum) dan bermanfaat bagi sidang pembaca.

Salatiga, Juni 1998

## RINGKASAN

Pajak merupakan salah satu instrumen kebijakan fiskal yang dapat dipergunakan oleh pemerintah. Dalam artian yang demikian produk hukum yang mengatur masalah perpajakan (hukum pajak) secara dikotomis mempunyai dua fungsi, yaitu fungsi budgeter dan fungsi reguler. Fungsi yang pertama memberikan penekanan pada upaya untuk memasukkan uang sebanyak mungkin ke dalam kas negara. Sedang fungsi yang kedua memberikan penekanan pada penggunaan instrumen pajak untuk mencapai tujuan-tujuan tertentu diluar bidang keuangan negara, yang bentuknya dapat mendorong atau menghambat kondisi tertentu yang diinginkan.

Dengan mengambil judul "**FUNGSI REGULASI PAJAK PENGHASILAN SEBAGAI INSTRUMEN UNTUK MENDORONG PENANAMAN MODAL**", thesis ini akan melakukan pengkajian terhadap kebijakan pemerintah dibidang perpajakan (khususnya PPh.) dikaitkan dengan perkembangan penanaman modal, baik PMA maupun PMDN. Dengan mengambil jarak waktu kajian dari tahun 1967 sampai dengan saat ini (awal tahun 1998), penulis membaginya menjadi tiga periode, yaitu periode sebelum reformasi perpajakan, periode setelah reformasi perpajakan I (1983) dan periode setelah reformasi perpajakan II (1994). Pertimbangan yang mendasari pembagian kedalam tiga periode tersebut adalah sifat tarik menarik antara fungsi budgeter dan fungsi reguler.

Masalah yang menjadi fokus dalam thesis ini adalah bagaimana fungsi regulasi perpajakan setelah reformasi perpajakan II (1994), bagaimana kebijakan perpajakan setelah reformasi perpajakan II apabila dibandingkan dengan periode-periode sebelumnya, dan bagaimana implementasi kebijakan perpajakan dan bagaimana pengaruhnya terhadap penanaman modal di Indonesia. Sedang tujuan penelitian yang ingin dicapai adalah untuk melakukan inventarisasi produk perundang-undangan yang selama ini dipergunakan sebagai instrumen untuk mendorong penanaman modal, untuk mengkaji sinkronisasi baik secara vertikal maupun secara horisontal terhadap produk perundang-undangan tersebut, serta untuk mengkaji implementasi dan melihat pengaruh kebijakan pemerintah tersebut dalam bidang penanaman modal.

Metode penelitian yang dipergunakan adalah gabungan antara penelitian normatif dan penelitian sosiolegal. Alasan penggabungan dua metode ini semata-mata didasarkan pada sifat rumusan permasalahan dan tujuan penelitian yang berbeda.

Dari hasil penelitian dan analisis data diperoleh temuan-temuan strategis sebagai berikut :

1. Selama tiga periode kebijaksanaan perpajakan, pemerintah telah banyak memberlakukan produk perundang-undangan yang dimaksudkan sebagai instrumen untuk mendorong penanaman modal. Namun demikian kalau diperbandingkan, produk perundang-undangan yang dimaksud paling banyak diberlakukan pada periode I, kemudian periode III dan terakhir pada periode II. Dari sini dapat disimpulkan bahwa penekanan fungsi regulasi pada masing-masing periode tersebut mempunyai sekuiensi yang sama.
2. Dilihat dari sinkronisasi baik secara vertikal maupun horisontal, dapat disimpulkan bahwa sebagian besar produk perundang-undangan tersebut memenuhi syarat

sebagai produk perundang-undangan yang mempunyai dua wajah (*das doppelte rechtsantlitz*). Namun demikian jika dilihat dari sinkronisasi secara horisontal, UU No. 7 tahun 1983 yang tidak secara tegas menghapus pasal-pasal yang mengatur pemberian fasilitas perpajakan pada UU No. 1 tahun 1967 dan UU No. 6 tahun 1968 dapat menimbulkan permasalahan hukum. Sedang dari sinkronisasi secara vertikal, munculnya Inpres No. 2 tahun 1996 jo. Kepres No. 42 tahun 1996 tidak memiliki dasar legitimasi delegasi maupun atribusi. Inpres No. 90 tahun 1995 jo. Inpres No. 3 tahun 1996 selain bersifat kontra-produktif juga tidak memadai (*insufficiency*) untuk dijadikan dasar peralihan kekayaan dari sektor privat ke sektor publik yang bersubstansikan pajak.

3. Kurang implementasi produk perundang-undangan yang memberikan fasilitas pajak pada dunia usaha pada periode II selain disebabkan kriteria yang tidak jelas juga disebabkan kurangnya sosialisasi ketentuan tersebut baik dikalangan aparat pelaksana perpajakan maupun diantara para pelaku ekonomi. Sedang kalau dikaji pengaruh kebijakan perpajakan terhadap pertumbuhan penanaman modal, diperoleh kesimpulan adanya pengaruh yang sifatnya tidak langsung. Untuk yang terakhir ini selain disebabkan UU (dalam arti luas) mempunyai sifat sebagai penggerak mula-mula atau sebagai *initial push* mencapai tujuan tertentu yang dikehendaki. Selain itu, oleh karena fasilitas perpajakan bukan merupakan faktor tunggal yang mempengaruhi minat investor untuk menanamkan modal, maka agar upaya pemerintah untuk mendorong peningkatan penanaman modal dapat berjalan dengan efektif, diperlukan upaya mensiptakan iklim usaha yang kondusif melalui penataan faktor-faktor yang berpengaruh terhadap penanaman modal. Ini berarti diperlukan *big bang* faktor insentif pajak dan faktor-faktor lainnya.

Dari hasil temuan strategis penelitian ini, pada akhirnya dapat diberikan rekomendasi sebagai berikut :

1. Agar kebijakan perpajakan untuk mendorong penanaman modal dapat diimplementasikan, pemerintah perlu melengkapi peraturan pelaksanaan baik atas dasar prinsip delegasi maupun atribusi.
2. Agar tercapai sinkronisasi baik secara vertikal maupun secara horisontal, setiap produk perundang-undangan yang akan diberlakukan oleh pemerintah harus senantiasa dilihat kaitannya dengan produk perundang-undangan yang telah ada.
3. Agar Indonesia dapat merebut aliran modal (khususnya pada tingkat global), pemerintah perlu lebih agresif untuk memberikan fasilitas pajak, tetapi tetap bersikap selektif.

## ABSTRACT

Tax is one of the fiscal policy instruments that can be used by the government. In such terms, legal products regulating taxation ( i.e. tax law ) has two dichotomic functions : budgetary and regular function. The former function is stressed on efforts to contribute money as much as possible to the government treasury. The later function is more stressed on how to use tax instruments in order to achieve certain goals outside the state's financial field, which can take form of promotion or prevention of certain condition.

Taking "The Function of Income Tax Regulation as an Instrument to Promote Investment" as the title, this thesis analyses the government's taxation policy ( mostly on Income Tax ) in connection with the development of both domestic or foreign investment. Having taken the year 1967 to now as the analysis period, the writer divides the length of time into three periods, those are the period before the taxation reforms, the period after the first taxation reforms ( 1983 ) and the period after the second taxation reforms ( 1994 ). What lies behind the partition of the time into three periods is the tension characteristic between the budgetary and regular function.

This thesis will be focussed on how is the regulation function of taxation after the second taxation reforms ( 1994 ), how is the regulation function of that period compared to the previous periods, how is the implementation of taxation policy and its impact to investment in Indonesia.

The objectives of this research are to make detailed list of statutory laws that have been used as an instrument to promote investment, to analyse vertical and horizontal synchronization of the laws, and to study the implementation and the effect of that government policy in investment field.

The method that is used in this research is a combination between the normative and sociolegal research. The reason for adopting this combination is solely based on the different research issues and objectives.

These strategic findings that can be revealed from the research outcome and data analysis are as follows :

1. During the three period of taxation policy, the government has issued many statutory laws that serve as an instrument to promote investment. Afterall, if comparison is made, the period in which those laws were mostly issued is the first period, then followed by the third and the second period. We may conclude that the emphasis of regulation function in each period has the same sequence.
2. In terms of both vertical and horizontal synchronization, we may draw a conclusion that most of the statutory laws meet the requirements to be the laws with two faces ( *das doppelte rechtsantlitz* ). But, if we notice the horizontal synchronization, legal problems will arise from the fact that the Act Number 7/ 1983 never expressly abolishes the articles on the application of tax facilities that are contained in

the Act Number 1/1967 and Number 6/1968. In terms of vertical synchronization, the issuance of Inpres No.2 / 1996 jo. Keppres No.42 / 1996 lacks of any delegative and atributive legitimation. Inpres No.90 / 1995 jo. Inpres No.3 / 1996 has contra-productive nature as well as it is insufficient to serve as the foundation of transferring wealth from private to public sector that has tax as its substance.

3. Lacks of implementation of statutory laws that give tax facilities to business world during the second period was caused by unclear criteria as well as by insufficient socialization of the laws among taxation executives and economic actors. The analysis on effects of taxation policy toward the growth of investment reveals that there are direct effects, which is caused by the nature statutory of law as initial pusher toward the desired objectives. Moreover, since taxation facility is not a single factor that can influence enthusiasm of investors to invest, the withdrawal of taxation facility does not automatically positively correlated to the increase or decrease of investment growth rate.

Finally, from the strategic findings of this research, the following points need to be recommended :

1. The government should establish the implementing laws based on both delegation and attribution principle in order to implement taxation policy promoting investment.
2. Any statutory law which will be issued has to be seen in connection with prevailing statutory laws in order to make horizontal and vertical synchronization.
3. The government has to be more aggressive, - but selective -, in giving tax facilities so that Indonesia can grab the capital flow, mostly in global context.



## DAFTAR ISI

Halaman Judul .....	i
Halaman Pengesahan .....	ii
Kata Pengantar .....	iii
Ringkasan .....	v
Abstracts .....	vii
Daftar Isi .....	ix
Daftar Tabel .....	x
 BAB I : PENDAHULUAN	
A. Latar Belakang Masalah .....	1
B. Rumusan Masalah .....	12
C. Tujuan Penelitian .....	15
D. Manfaat Penelitian .....	16
E. Tinjauan Pustaka .....	17
F. Metode Penelitian .....	29
G. Sistematika Thesis .....	35
 BAB II : TINJAUAN PUSTAKA	
A. Pajak dan Hukum Pajak .....	37
B. Hukum Sebagai Instrumen Rekayasa Sosial .....	44
C. Kebijakan Penanaman Modal Indonesia ...	52
D. Pengaruh Hukum Pajak Terhadap Penanaman Modal .....	75
 BAB III : HASIL PENELITIAN DAN ANALISIS DATA	
A. Kebijakan Pemerintah Dalam Bidang Per- pajakan Sebagai Instrumen Untuk Mendo- rong Penanaman Modal .....	84
1. Reformasi Perpajakan II .....	84
2. Perbandingan Reformasi Perpajakan II dengan Periode-Periode Sebelumnya ..	111
B. Konsistensi Kebijakan Perpajakan .....	135
C. Kebijakan Perpajakan, Implementasi dan Pengaruhnya Terhadap Penanaman Modal ..	144
 BAB IV : KESIMPULAN DAN SARAN	
A. Kesimpulan .....	165
B. Saran .....	168
DAFTAR PUSTAKA .....	170

## LAMPIRAN

## DAFTAR TABEL

- Tabel 1 : Tarif Pajak Penghasilan
- Tabel 2 : Tarif Penyusutan
- Tabel 3 : Tarif Amortisasi
- Tabel 4 : Tarif Penyusutan dan Amortisasi Dipercepat
- Tabel 5 : Tarif Pajak Perseroan 1925
- Tabel 6 : Tarif Pajak Pendapatan 1944
- Tabel 7 : Perbandingan Fasilitas PPh. yang Dimungkinkan Diterima pada setiap Periode
- Tabel 8 : Inventarisasi Produk Hukum PPh yang Dipergunakan Sebagai Pendorong Penanaman Modal
- Tabel 9 : Pertumbuhan PMA dan PMDN tahun 1967-1984
- Tabel 10 : Fasilitas Pembebasan Pajak (Tax Holiday) dan Kelonggaran Pajak (Investment Allowance) pada PMDN tahun 1968-1984
- Tabel 11 : Perusahaan Penelima Fasilitas PPh. Ditanggung oleh Negara (Setelah Reformasi Perpajakan II).

## BAB I

### PENDAHULUAN

#### A. Latar Belakang Masalah

Setelah Indonesia memasuki masa orde baru, kebijakan pemerintah dibidang perpajakan dapat dipilah menjadi tiga (3) periode, yaitu :

1. Periode antara tahun 1967 sampai dengan tahun 1983. Periode ini disebut sebagai periode sebelum reformasi perpajakan (*tax reform*). Dalam kaitannya dengan penanaman modal, dua produk undang-undang (UU) yang berkaitan erat dengan kebijakan perpajakan adalah UU Penanaman Modal Asing (PMA) dan UU Penanaman Modal Dalam Negeri (PMDN).
2. Periode antara reformasi perpajakan pada tahun 1983 sampai dengan saat dikeluarkannya produk hukum pajak yang menandai reformasi perpajakan pada tahun 1994. Periode ini sering disebut dengan istilah *tax reform* <sup>1</sup>.

- 
1. Reformasi perpajakan pada tahun 1983 ditandai dengan dikeluarkannya paket UU perpajakan yang terdiri dari UU No. 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan (KUP), UU No. 7 tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (PPH), dan UU No. 8 tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah (PPN dan PPnBM). Kebijakan reformasi perpajakan ini masih terus dilanjutkan pada tahun-tahun berikutnya, misalnya

3. Periode antara reformasi perpajakan pada tahun 1994 sampai dengan saat ini. Periode ini sering disebut dengan istilah *tax reform II*.<sup>2</sup>

Sebagai salah satu bentuk instrumen kebijakan, pajak (*tax*), sebagaimana yang telah diuraikan dimuka, merupakan cerminan dari apa yang hendak dicapai oleh pemerintah. Dengan kata lain, hukum pajak tersebut dipergunakan sebagai salah satu instrumen untuk melakukan rekayasa sosial (*social engineering*).

Untuk dapat memahami apa yang hendak dicapai oleh pemerintah melalui kebijakan perpajakan, penulis perlu terlebih dahulu menengok apa sebenarnya fungsi pajak itu. Secara

-----  
...Continued...

dengan dikeluarkannya UU No. 12 tahun 1985 tentang Pajak Bumi dan Bangunan (PBB), dan UU No. 13 tahun 1985 tentang Bea Materai.

2. Periode reformasi perpajakan pada tahun 1994 ini ditandai dengan dikeluarkannya paket kerundang-undangan perpajakan yang mengubah dan menambah paket perundang-undangan yang telah dikeluarkan pada tahun 1983. Paket perundang-undangan itu adalah : UU No. 9 tahun 1994 tentang Perubahan dan Penambahan UU No. 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan (KUP), UU No. 10 tahun 1994 tentang Perubahan dan Penambahan UU No. 7 tahun 1983 sebagaimana telah dirubah dan ditambah dengan UU No. 7 tahun 1991 tentang Pajak Penghasilan (PPh), UU No. 11 tahun 1994 tentang Perubahan dan Penambahan UU No. 8 tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah (PPN dan PPnEM), UU No. 12 tahun 1994 tentang Perubahan dan Penambahan UU No. 12 tahun 1985 tentang Pajak Bumi dan Bangunan (PBB). Selain itu pada periode *tax reform II* ini serangkaian UU perpajakan baru juga dikeluarkan untuk melengkapi UU perpajakan yang telah ada, misalnya UU No. 10 tahun 1995 tentang Kepabeanan, UU No. 17 tahun 1997 tentang Badan Penyelesaian Sengketa Perpajakan (BPSP), UU No. 18 tahun 1997 tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa.

dikotomis, fungsi pajak dapat dibedakan menjadi dua kelompok besar, yaitu fungsi untuk memasukan uang (fungsi budgeter) dan fungsi untuk mengatur (fungsi reguler)<sup>3</sup>. Dalam kaitannya dengan fungsi budgeter dan fungsi reguler, Rochmat Soemitro<sup>4</sup> memberikan pengertian sebagai berikut : "Fungsi budgeter adalah fungsi yang letaknya disektor publik, dan pajak merupakan suatu alat untuk memasukkan uang sebanyak-banyaknya ke dalam kas negara, yang pada gilirannya akan dikeluarkan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara." Sedang fungsi reguler diberikan pengertian sebagai berikut : "fungsi dimana pajak dipergunakan sebagai alat untuk mencapai tujuan-tujuan tertentu yang letaknya diluar bidang keuangan negara." Secara konkrit, fungsi yang kedua ini terwujud antara lain dalam bentuk peningkatan atau penurunan tarif pajak, kalau mungkin pembebasan pajak, sistem penyusutan, pengaturan terhadap pajak ganda, dalam rangka untuk memberikan insentif atau disinsentif agar tujuan-tujuan pemerintah tersebut dapat tercapai. Jika dilihat dalam konteks yang lebih luas, fungsi regulasi pajak

---

3. Sebenarnya sampai sekarang tidak pernah ada persamaan pendapat diantara para ahli pajak atau hukum pajak tentang seberapa luas fungsi pajak. Misalnya, Sidney C. Ralt dalam makalahnya *Fundamental of International Taxation*, selain melihat dua fungsi tersebut, juga memasukkan fungsi distributif. Demikian juga Guritno Mangkoesoebroto dalam bukunya *Ekonomi Publik* mencoba melihat fungsi pajak dalam kaitannya dengan penyediaan faktor-faktor produksi. Lihat lebih lanjut Ralt, Sidney C., 1988, *Fundamental of International Taxation*, Volume I and II, The International Seminar, Jakarta dan Mangkoesoebroto, Guritno, 1993, *Ekonomi Publik*, BPFE Yogyakarta, Yogyakarta. hal. 271-273.
4. Soemitro, Rochmat, 1986, *Pajak dan Pembangunan*, Eresco, Bandung, hal.108-109.

sebenarnya merupakan salah satu cara untuk melakukan rekayasa masyarakat (*social engineering*).

Pembagian periodisasi kebijakan perpajakan menjadi 3 (tiga) bagian pada dasarnya dapat juga dilihat berdasarkan titik tolak seberapa jauh fungsi budgeter dan fungsi reguler tersebut saling tarik menarik, sehingga dalam satu periode akan terlihat fungsi mana yang lebih dominan dibandingkan dengan fungsi yang lain.

Secara garis besar dapat diuraikan disini bahwa kebijakan pemerintah dibidang perpajakan pada periode pertama (sebelum dilakukan *tax reform* I pada tahun 1983, memberikan ruang gerak yang luas pada fungsi reguler. Khususnya, hal ini terlihat semenjak Indonesia memberlakukan UU PMA dan UU PMDN. Politik hukum yang demikian ini dapat kita lihat pada bagian menimbang huruf a tentang UU No. 11 tahun 1970 tentang Perubahan dan Tambahan UU No. 1 tahun 1967 tentang Penanaman Modal Asing, yang dikatakan sebagai berikut :

Bahwa garis besar politik perpajakan negara dalam menghadapi pembangunan meliputi peningkatan tabungan pemerintah melalui penerimaan negara, merangsang tabungan masyarakat, *mendorong investasi dan produksi* (Cetak tebal dan miring oleh penulis) serta membantu redistribusi penghasilan ke arah yang lebih seimbang dan mudah didalam administrasinya.

Pemberian ruang gerak fungsi regulasi yang sangat luas pada periode ini terlihat dengan adanya dasar legal formal untuk memberikan fasilitas perpajakan yang sangat besar bagi penanam

modal. Fasilitas perpajakan tersebut adalah :

1. Pembebasan Pajak (*Tax Holiday*)

Pembebasan pajak perseroan dapat diberikan untuk jangka waktu 2 (dua) tahun terhitung sejak saat perusahaan tersebut mulai memproduksi. Pembebasan pajak ini diberikan kepada badan-badan baru yang menanamkan modalnya dibidang produksi yang mendapatkan prioritas dari pemerintah. Jangka waktu pembebasan pajak tersebut dapat diperpanjang lagi apabila memenuhi syarat sebagai berikut<sup>5</sup> :

- a. apabila penanaman modal tersebut dapat menambah dan menghemat devisa negara secara berarti, maka diberikan masa bebas tambahan 1 (satu) tahun,
- b. apabila penanaman modal tersebut dilakukan diluar Jawa, maka diberikan tambahan masa bebas pajak 1 (satu) tahun lagi,
- c. apabila penanaman modal tersebut memerlukan modal yang sangat besar, karena keperluan pembangunan sarana dan/atau menghadapi resiko-resiko yang lebih besar dari yang sewajarnya, maka diberikan tambahan masa bebas pajak 1 (satu) tahun lagi,
- d. dalam hal-hal yang oleh pemerintah diprioritaskan secara khusus, maka diberikan masa bebas pajak 1 (satu) tahun lagi.

Dengan demikian, masa bebas pajak dapat diberikan un-

---

5. Lihat UU No. 11 tahun 1970 pasal 1 ayat 2

tuk jangka waktu sampai dengan 6 (enam) tahun setelah suatu perusahaan mulai memproduksi.

2. Pembebasan pajak deviden selama 2 (dua) tahun terhitung dari saat mulai memproduksi atas bagian laba yang dibayarkan kepada pemegang saham, sejauh deviden tersebut dinegara penerimanya tidak dikenakan pajak atas laba pendapatan. Masa pembebasan ini dapat diperpanjang lagi berdasarkan keputusan Menteri Keuangan<sup>5</sup>.

3. Kelonggaran pajak :

a. Kompensasi kerugian

Kompensasi kerugian dapat diberikan dalam dua macam, yaitu :

- 1) kompensasi kerugian dapat dilakukan terhadap laba dalam 4 (empat) tahun berikutnya, dimulai dari tahun pertama dari tahun-tahun setelah itu<sup>6</sup>,
- 2) kompensasi kerugian yang diberikan selama 6 (enam) tahun pertama sejak pendirian badan yang bersangkutan, maka kerugian itu dapat dikurangkan dari laba-laba tahun-tahun berikutnya tanpa batas waktu<sup>7</sup>.

b. Penghapusan dipercepat

Ketentuan tentang penghapusan dipercepat ini diatur

---

5. Lihat pasal 1 angka 5 UU No. 11 tahun 1970.

6. Lihat pasal 7 UU No. 8 tahun 1970

7. Lihat Ordonansi Pajak Perseroan 1925 pasal 7 ayat 2 sebagaimana telah diubah dengan UU No. 8 tahun 1970 pasal 1 angka VI ayat 2.



dalam Keputusan Menteri Keuangan No. Kep. 630/MK/II /10/1970, yang memungkinkan benda modal yang mempunyai masa pemakaian ekonomis 10 tahun dapat dipercepat penyusutannya menjadi paling cepat 5 tahun.

Perubahan kondisi perekonomian baik secara internal maupun secara eksternal telah mengakibatkan pemerintah Indonesia "harus" melakukan perubahan kebijakan keuangan negara, yang pada gilirannya juga akan berimbas pada kebijakan dibidang perpajakan<sup>9</sup>. Perubahan kebijakan pemerintah tersebut kemudian tercermin dalam ketentuan UU perpajakan yang dikeluarkan sebagai realisasi dari reformasi perpajakan pada tahun 1983. Jika dilihat dari politik hukum yang mendasarinya, dimuat pertimbangan sebagai berikut :

- a. ....
- b. bahwa sistem perpajakan yang merupakan landasan pelaksanaan pemungutan pajak negara yang selama ini berlaku tidak sesuai lagi dengan tingkat kehidupan sosial ekonomi masyarakat Indonesia, baik dalam segi kegotongroyongan nasional maupun dalam laju pembangunan ekonomi yang telah dicapai,
- c. bahwa sistem perpajakan yang tertuang didalam ketentuan-ketentuan perpajakan yang selama ini berlaku, belum dapat menggerakkan peranannya dalam meningkatkan penerimaan dalam negeri yang sangat diperlukan guna mewujudkan kelangsungan dan peningkatan pemba-

---

9. Kesadaran pemerintah apabila APBN ditumpukan pada pendapatan dari sektor Minyak dan Gas Bumi (Migas), dinilai cukup riskan karena harga migas sangat rentan terhadap fluktuasi harga ditingkat dunia. Keadaan ini memaksa pemerintah untuk mencari alternatif pengganti. Pilihannya kemudian dijatuhkan pada sektor pajak, karena yang terakhir ini dianggap lebih stabil. Lihat lebih jauh Pidato Presiden Soeharto pada tanggal 16 Agustus 1983, dalam Soemitro, Rochmat, 1990, Pajak Penghasilan, Edisi Revisi, Eresco, Bandung, hal. 1-7.

ngunan nasional,  
d. ....

Pemberian titik berat pada fungsi budgeter dalam UU perpajakan setelah *tax reform I*, secara otomatis mempersempit ruang gerak pemerintah untuk mempergunakan pajak sebagai instrumen regulasi. Kalau kemudian dilihat secara spesifik, pemberlakuan UU No. 7 tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (PPh) telah menghapus fasilitas-fasilitas pajak penghasilan sebagaimana diatur dalam Ordonansi Pajak Perseroan 1925 sebagaimana telah diubah dan ditambah dengan UU No. 8 tahun 1970 dan UU No. 1 tahun 1967 tentang PMA Jo. UU No. 11 tahun 1970 dan juga UU No. 6 tahun 1968 tentang PMDN Jo. UU No. 12 tahun 1970.

Jika dilihat dari fungsi budgeter, *tax reform I* telah menunjukkan keberhasilannya. Dominasi sektor migas sebagai penyumbang terbesar APBN pada tahun 1981/1982 yang mencapai 70,94% telah mengalami penurunan yang tajam pada tahun 1996/97 yang hanya mencapai 18,06%. Pada tahun yang sama, sumbangan pendapatan dari sektor pajak telah meningkat tajam dari 26,33% pada tahun 1981, menjadi 71,59% pada tahun 1996/97. Kecenderungannya, pada tahun-tahun mendatang sumbangan pendapatan dari sektor pajak terhadap APBN akan semakin meningkat. Namun demikian, penekanan yang berlebihan pada fungsi budgeter akan mengakibatkan iklim investasi di Indonesia menjadi kurang kondusif, terutama jika dilihat dari semakin kecilnya fasilitas pajak bagi dunia usaha.

Ditengah upaya pemerintah untuk meningkatkan penerimaan

pajak, baik melalui intensifikasi dan ekstensifikasi, beban riil pengusaha untuk membayar pajak akan cenderung semakin meningkat. Ini berarti pula tingkat keuntungan bersih pengusaha (setelah dikenakan pajak) akan semakin menurun. Bagi pengusaha yang ingin tetap mempertahankan margin keuntungannya, dimungkinkan mereka akan mencari peluang bidang usaha dan lokasi usaha yang diharapkan dapat merealisasikan obsesinya tersebut. Dampak negatif kondisi yang demikian, terlihat pada terjadinya konsentrasi investasi di Jakarta dan sekitarnya.

Atas dasar pertimbangan bahwa tingkat pertumbuhan penerimaan pajak cukup tinggi dan kebutuhan modal untuk mempertahankan tingkat pertumbuhan ekonomi yang tinggi masih diperlukan, pemerintah kemudian melakukan reformasi perpajakan II, pada tahun 1994. Dengan dilakukannya perubahan dan penambahan terhadap paket perundang-undangan perpajakan pada reformasi perpajakan I, pemerintah berusaha untuk menyeimbangkan dua fungsi pajak, yaitu antara fungsi budgeter dan fungsi reguler.

Reformasi perpajakan tahun 1994 (*tax reform II*) bercirikan tetap mempertahankan peningkatan pendapatan dari sektor pajak dan bersamaan dengan itu pula menghidupkan kembali fungsi regulasi pajak untuk mendorong pertumbuhan penanaman modal. Kebijakan perpajakan diharapkan mampu untuk meningkatkan kegairahan investasi swasta, mampu untuk meningkatkan daya saing, menarik penanaman modal dari luar negeri dan juga

memenuhi aspek keadilan dalam perpajakan<sup>10</sup>.

Jika dilihat dari aspek pendorong yang diharapkan mampu untuk menciptakan iklim investasi yang lebih kondusif, pokok-pokok perubahan UU No. 10 tahun 1994 adalah sebagai berikut<sup>11</sup> :

1. Perlakuan terhadap pengeluaran yang berkenaan dengan upaya untuk mengembangkan ilmu pengetahuan dan teknologi (IPTEK) dalam upaya peningkatan sumber daya manusia (SDM).
2. Pengaturan mengenai dimungkinkannya pemberian fasilitas perpajakan tertentu dalam upaya untuk meningkatkan pertumbuhan dan pemerataan pembangunan diseluruh Indonesia. Fasilitas perpajakan ini dapat diberikan oleh karena adanya penanaman modal didaerah dan dibidang tertentu, penanaman kembali atas laba setelah pajak di Indonesia dari Bentuk Usaha Tetap (BUT).
3. Kompensasi kerugian yang dapat dilakukan sampai dengan 5 tahun berturut-turut.
4. Pengaturan mengenai pengeluaran untuk pengolahan limbah untuk memelihara ekosistem, yang dapat dibebankan sebagai biaya perusahaan.
5. Pengusaha diberikan keleluasaan untuk memilih metode

---

10. Miyasto, 1995, Segi-Segi Keadilan Kebijakan Fiskal Dalam Pembangunan Nasional, Makalah Disampaikan Dalam Seminar Nasional Dengan Thema *Penegakan Hukum Pajak (Peradilan Pajak) dan Keadilan Pembagian Beban Pajak*, Fakultas Hukum UNDIP Semarang.

11. Ibid.

penyusutan atau amortisasi atas harta yang dimilikinya dengan *straight line method* (metode garis lurus) atau *Double declining balance* (penyusutan dari nilai buku), kecuali untuk harta yang berupa bangunan, yang hanya dimungkinkan dengan penyusutan metode garis lurus.

6. Penurunan tarif pajak yang semula dipergunakan lapisan 15%, 25% dan 35% kemudian diubah menjadi 10%, 15% dan 30%.

Dengan diberikannya fasilitas perpajakan, khususnya melalui ketentuan Pajak Penghasilan, diharapkan kebutuhan investasi pada pelita VI sebesar 815,3 trilyun akan dapat terpenuhi<sup>12</sup>. Permasalahan yang masih dihadapi berkaitan dengan penanaman modal adalah adanya data persetujuan terhadap penanaman modal baik untuk PMA maupun PMDN menunjukkan peningkatan<sup>13</sup>,

---

12. Dari BKPM diperoleh data proyeksi investasi yang diperlukan oleh pemerintah untuk mempertahankan tingkat pertumbuhan sebesar 7,1% diperlukan dana investasi 815,3 trilyun. Kebutuhan dana tersebut diharapkan dapat dipenuhi melalui investasi swasta (*privat investment*) sebesar Rp. 499,4 trilyun dan dari investasi pemerintah (*public investment*) sebesar 315,9 trilyun.

13. Peningkatan persetujuan investasi pemerintah ini didasarkan pada laporan keadaan sebelum Indonesia memasuki masa krisis moneter yang dimulai pada bulan Juli 1997. Namun demikian setelah krisis moneter berlangsung secara berkepanjangan, minat berinvestasi mengalami penurunan. Misalnya, Jepang yang menempati ranking tertinggi dalam berinvestasi sekarang mengalami penurunan sampai sebesar 50%. Namun demikian data penurunan investasi secara nasional belum ada. Lihat lebih jauh Kompas, Maret 1998.

namun tingkat realisasinya tidak terlalu tinggi<sup>14</sup>.

Upaya pemerintah untuk menciptakan iklim investasi yang kondusif sebenarnya tidak hanya terbatas dengan mempergunakan instrumen pajak penghasilan saja. Diluar ketentuan pajak penghasilan masih banyak upaya dilakukan, misalnya dengan dike-luarkannya UU Perseroan Terbatas (PT), UU Paten, UU Hak Cipta, UU Merek dan juga melakukan ratifikasi berbagai konvensi internasional dibidang hak milik intelektual, pemberlakuan UU Pasar Modal, dll. Apa yang diharapkan dari pemberlakuan berba-gai macam peraturan tersebut adalah terciptanya satu sinergi hukum yang mampu menciptakan iklim yang kondusif bagi penana-man modal.

## **B. Perumusan Masalah**

Semangat reformasi perpajakan tahun 1994, tidak hanya diharapkan mampu minciptakan iklim yang kondusif bagi penana-man modal tetapi juga mampu menjadi instrumen untuk mendistri-busikan alokasi investasi. Dari data statistik keuangan Indo-nesia didapatkan data bahwa lebih dari 44 % PMDN dan lebih dari 65 % PMA terkonsentrasi di pulau Jawa. Sementara itu kondisi timpang ini semakin diperparah dengan adanya kenyataan bahwa lebih dari 60 % investasi dari pulau Jawa hanya

---

14. Misalnya, pada tahun 1996 pemerintah memberikan persetujuan terhadap PMDN sebesar Rp. 100,715 trilyun namun tingkat realisasinya hanya 47,9%, sedang persetujuan pemerintah terhadap PMA sebesar US \$ 29,931 milyar dengan tingkat realisasi 53,4%. Lihat lebih jauh Kompas, 30 Agustus 1997 dan Laporan Tahunan Bank Indonesia Tahun 1996/1997.

terkonsentrasi di Jakarta, Tangerang, Bogor dan Bekasi (Jabotabek)<sup>15</sup>. Peraturan Pemerintah No. 34 tahun 1994 sebagai instrumen untuk mendorong penanaman modal mengandung dua misi, yaitu misi untuk merekayasa investor agar mau menanamkan modalnya dibidang tertentu dan misi untuk merekayasa investor agar mau menanamkan modal di daerah tertentu. Dengan demikian pembangunan ekonomi tidak hanya tercermin dari tingkat pertumbuhan yang tinggi tetapi juga terciptanya pemerataan<sup>16</sup>.

Insentif pajak dalam kaitannya dengan penanaman modal bukan merupakan faktor tunggal yang mempengaruhi minat investor untuk menanamkan modal. Dengan melihat keterkaitan faktor insentif pajak (khususnya pajak penghasilan) terhadap kegiatan ekonomi, Guritno Mangkoesbroto<sup>17</sup> menganalisis bahwa pembebanan

---

15. Lihat lebih lanjut : Statistik Ekonomi Keuangan Indonesia, yang diterbitkan Bank Indonesia, Edisi Mei 1997.

16. Terdapat pergeseran terhadap persepsi pembangunan ekonomi dari waktu ke waktu. Pada dekade 1950-1960an, pembangunan ekonomi disama artikan dengan pertumbuhan, yaitu proses peningkatan output nasional dalam jangka panjang. Dalam studi Nurkse dapat disimpulkan bahwa dalam pembangunan ekonomi harus dilakukan dengan penanaman modal secara besar-besaran disemua sektor. Pada dekade 1960-1970an pembangunan ekonomi tidak hanya dilihat dari tingkat pertumbuhan, tetapi juga dikaitkan dengan pemerataan (studi Adelman dan Morris). Sedang pada akhir dekade 1970-an konsepsi pembangunan ekonomi dipandang sebagai proses multidimensional, yang menyangkut bukan hanya masalah material tetapi juga masalah spiritual manusia (studi Tadoro). Lihat lebih lanjut Prapto Yuwono : Pembangunan Ekonomi, Konsepsinya Dalam Pembangunan Indonesia, dalam Gultom, R.M.S., 1995, Etika, Konstitusi dan Pembangunan Berdasarkan Pancasila, Satyawacana University Press, Salatiga, hal. 124-126.

17. Mangkoesbroto, Guritno, 1993, Ekonomi Publik, Edisi ke 3, Badan Penerbit Fakultas Ekonomi UGM, Yogyakarta, hal. 235-264.

pajak akan berpengaruh terhadap konsumsi barang, pengeluaran konsumsi dan tabungan, motivasi untuk menabung, pemilihan bentuk tabungan, penawaran tenaga kerja dll. Pembebanan pajak juga akan berpengaruh terhadap investasi, karena pajak tersebut akan mengurangi investasi yang dilaksanakan. Investasi merupakan tindakan yang mengandung resiko, sebab investasi mungkin memberikan keuntungan sebagaimana yang diharapkan, tetapi juga mungkin menghadapi kegagalan berupa kerugian. Beban membayar pajak penghasilan akan menyebabkan orang enggan untuk melakukan investasi apabila pajak tersebut mengakibatkan turunnya hasil investasi. Tentu saja akan timbul kondisi sebaliknya apabila pembebanan pajak diperkecil. Hal yang terakhir ini akan mengakibatkan penghasilan bersih investor menjadi lebih besar, sehingga semakin merangsang untuk menanamkan modal.

Sekalipun insentif pajak bukan merupakan satu-satunya faktor yang mempengaruhi pilihan investor untuk menanamkan modal, namun tidak dapat dipungkiri bahwa kebijakan perpajakan akan mempengaruhi pilihan investor untuk menanamkan modal atau tidak. Dengan Mengasumsikan bahwa faktor-faktor lain yang mempengaruhi penanaman modal tidak berubah (*ceteris paribus*), maka kebijakan pemerintah dalam bidang perpajakan yang bersifat memberikan insentif - misalnya dengan memberikan fasilitas *tax exemption*, *accelerated depreciation*, *initial loss*, dll - akan meningkatkan minat investor untuk menanamkan modal.

Dengan bertitik tolak dari apa yang telah diuraikan pada bagian terdahulu, thesis ini akan memfokuskan pada permasala-



han bagaimana fungsi regulasi pajak penghasilan sebagai instrumen untuk mendorong penanaman modal. Permasalahan yang bersifat umum tersebut dapat diperinci menjadi permasalahan-permasalahan yang lebih konkrit sebagai berikut :

- a. Bagaimana fungsi regulasi pajak penghasilan setelah reformasi perpajakan II (1994) dalam bidang penanaman modal, baik untuk PMA maupun PMDN ?
- b. Bagaimana perbandingan fungsi regulasi pajak penghasilan setelah reformasi perpajakan II (tahun 1994) dengan periode-periode sebelumnya (sebelum dan sesudah reformasi perpajakan I) ?
- d. Bagaimana implementasi fungsi regulasi pajak penghasilan dan pengaruhnya terhadap penanaman modal baik untuk PMA maupun PMDN ?

### C. Tujuan Penelitian

Sebagai suatu karya ilmiah, thesis ini mempunyai tujuan yang pada dasarnya dapat dirumuskan sebagai berikut :

1. Untuk melakukan indentifikasi kebijakan pemerintah dalam bidang perpajakan (khususnya pada pajak penghasilan) yang dipergunakan sebagai instrumen untuk mendorong penanaman modal.
2. Untuk melihat konsistensi kebijakan perpajakan (khususnya pajak penghasilan) untuk mendorong penanaman

modal, baik untuk PMA maupun PMDN

3. Untuk melihat implementasi fungsi regulasi pajak penghasilan dan pengaruhnya terhadap pananaman modal baik untuk PMA maupun PMDN.

#### **D. Manfaat Penelitian**

Manfaat penelitian, pada dasarnya dapat dipilah menjadi dua bagian, yaitu manfaat yang bersifat umum dan manfaat yang bersifat khusus.

Manfaat umum dari penulisan thesis ini diharapkan akan dapat memberikan sumbangan perkembangan khasanah hukum pajak dan juga khasanah hukum investasi.

Sedang manfaat khusus dari thesis ini adalah :

1. Temuan penelitian dalam thesis ini dapat dipergunakan sebagai titik tolak untuk melakukan penjelajahan lebih lanjut dalam bidang kajian yang sama atau yang masih berkaitan dengan topik thesis ini.
2. Memberikan sumbangan pemikiran kepada pemerintah sebagai bahan untuk menyusun kebijakan perpajakan, khususnya pajak penghasilan agar, dapat dipergunakan sebagai instrumen yang tepat untuk mendorong penanaman modal.

#### **E. Tinjauan Pustaka**

Sampai sekarang tidak ada pengertian pajak yang sifatnya universal. Dari sudut pandang yang berbeda, masing-masing sarjana yang melakukan pengkajian terhadap pajak memberikan

batasan pengertian sendiri-sendiri. Namun demikian, kalau ditelaah pada substansinya masing-masing, maka batasan pengertian tersebut mempunyai kesamaan unsur, yaitu :

1. pajak merupakan peralihan kekayaan dari sektor privat ke sektor publik.
2. sifat pungutan pajak adalah wajib (*compulsory*), yang apabila tidak ditaati dapat dipaksakan.
3. atas pembayaran pajak tersebut, kepada wajib pajak tidak diberikan kontraprestasi (*tegenprestatie*) yang secara langsung dapat ditunjuk.

Pada dasarnya batasan pengertian pajak tersebut di atas merupakan batasan pengertian yang memberikan penekanan pada fungsi ekonomis pajak. Untuk melengkapi pemahaman tentang apa pajak itu, menarik untuk diketengahkan pengertian pajak yang dikemukakan oleh Rochmat Soemitro<sup>18</sup>, yang melihat pajak dari sudut hukum. Batasan pengertian yang diberikan sebagai berikut :

Pajak adalah perikatan yang timbul karena undang-undang yang mewajibkan seseorang (dalam pengertian baik *natuurlijke persoon* maupun *recht persoon*) yang memenuhi syarat syarat yang ditentukan oleh undang-undang (*tatbestand*) untuk membayar sejumlah uang kepada kas negara yang dapat dipaksakan, tanpa mendapatkan imbalan yang secara langsung dapat ditunjuk, yang digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara (rutin dan pembangunan) dan yang dipergunakan sebagai alat (untuk mendorong atau

---

18. Soemitro, Rochmat, 1992, Pengantar Singkat Hukum Pajak, PT. Eresco, Bandung, hal. 12.

menghambat) untuk mencapai tujuan diluar bidang keuangan negara.

Yang menarik dari definisi yang dikemukakan oleh Rochmat Soemitro ini adalah, ia mencoba untuk mengkontruksikan hubungan hukum antara negara sebagai pihak yang berhak atas pemenuhan prestasi (Kreditur) dengan wajib pajak yang mempunyai kewajiban untuk melaksanakan prestasi (debitur) dalam bentuk perikatan. Lebih lanjut ia mengemukakan bahwa dasar timbulnya hubungan hukum antara negara (kreditur) dengan wajib pajak (debitur) adalah undang-undang. Kalau diperinci lebih lanjut, sumber hubungan hukum yang berasal dari UU itu sendiri dapat dibedakan menjadi dua, yaitu UU tanpa diikuti oleh perbuatan orang dan dari UU yang diikuti dengan perbuatan orang<sup>19</sup>.

Batasan pengertian pajak yang menitik beratkan pada pendekatan dari segi hukum ini mempunyai konsekwensi bahwa pajak pemungutannya harus didasarkan pada Undang-undang. Konsekwensi yang demikian ini tidak semata-mata timbul dari oleh karena pasal 23 ayat (2) UUD'45 memberikan pengaturan : "Segala pajak untuk kegunaan kas negara berdasarkan undang-undang". Namun mempunyai dasar filosofis yang lebih jauh, yaitu sebagai dasar legitimasi peralihan kekayaan dari sektor privat ke sektor publik<sup>20</sup>. Logika pemikiran yang demikian ini sebenarnya

---

19. Soemitro, Rochmat, 1991, Asa dan Dasar Perpajakan II, PT. Eresco, Bandung, hal. 2-3.

20. Legitimasi peralihan kekayaan ini mempunyai dasar asumsi bahwa UU adalah produk dari wakil rakyat (DPR) sebagai penjelmaan rakyat dalam demokrasi perwakilan. Dengan demikian, adanya persetujuan DPR memunculkan anggapan hukum bahwa rakyat telah memberikan persetujuan terhadap pemu-

juga diterima secara universal, dalam arti tidak hanya berlaku di Indonesia saja, tetapi juga berlaku dinegara lain. Misalnya, di Amerika Serikat logika pemikiran yang demikian ini tercermin dalam adagium *Taxation without Representation is Robbery*, demikian juga di Inggris tercermin dalam adagium *No Taxation without Representation*.

Bagi pemerintah, pajak mempunyai posisi yang strategis. Alasannya adalah, pajak merupakan salah satu instrumen utama kebijakan fiskal pemerintah. Instrumen utama lain dalam kebijakan fiskal pemerintah adalah pengeluaran pemerintah (government expenditure) dan pinjaman (loans)<sup>21</sup>.

Sebagai salah satu instrumen kebijakan fiskal, politik hukum perpajakan akan memberikan arah kondisi masyarakat yang ingin dicapai. Politik hukum perpajakan yang implementasinya tertuang kedalam kebijakan publik akan menimbulkan dampak yang luas. Misalnya, Guritno Mangkoesbroto<sup>22</sup> mengemukakan analisisnya bahwa bahwa pembebanan pajak penghasilan akan mempengaruhi pola konsumsi masyarakat, pengeluaran untuk konsumsi dan untuk tabungan, pilihan untuk menabung, investasi, penyediaan tenaga

-----  
...Continued...

ngutan pajak tersebut. Asumsi hukum ini tentu saja tidak mempermasalahkan derajat keterwakilan rakyat dalam lembaga DPR itu sendiri. Lihat Lebih jauh : Soemitro, Rochmat, 1987, *Asas dan Dasar Perpajakan I*, PT Eresco, Bandung, hal. 8-10.

21. Miyasto, 1995, *Segi-Segi Keadilan Kebijaksanaan Fiskal Dalam pembangunan Nasional*, Makalah Disajikan Dalam Seminar Nasional Penegakan Hukum Pajak dan Keadilan Pembagian Beban Pajak, FH. Hukum UNIP, Semarang.

22. Mangkoesoebroto, Guritno, 1983, *Op. Cit.* hal. 235-264.

kerja, dll.

Karena luasnya dampak perpajakan, maka pembebanan pajak harus mencerminkan keadilan. Bahwa prinsip pembebanan pajak harus adil sebenarnya telah diterima secara universal. Yang menjadi permasalahan adalah bagaimana mengukur keadilan itu sendiri. Untuk mengukur keadilan dalam pembebanan pajak, Miller<sup>23</sup> mengemukakan :

*The two most important and widely accepted criteria for fairness are horizontal and vertical equity.*

*a. Horizontal equity consist the rule that disctates that laws should be blind to the way in which income is earned. Equal income should be taxed equally.*

*b. Vertical equity deals with unequal shoul be treated unequally, meaning that somehow those who make lots of income should not be taxed in the same manner as those who make very little income. The two most populer theories consistent with vertical equity are that taxes shoul be base on :*

*1) each individuals ability to pay,*

*2) each individuals benefits received from goverment services.*

Cara untuk mengukur keadilan dalam pembebanan pajak tersebut juga disetujui oleh sarjana lain, misalnya Miyasto<sup>24</sup> dan juga Musgrave an Musgrave<sup>25</sup>.

Pembebanan pajak secara adil tersebut juga harus dilihat dari dua hal, yatu keadilan dalam hubungan antara pemerintah sebagai pemungut pajak dengan wajib pajak dan keadilan dilihat

---

23. Miller, Roger Le Roy, 1988, *Economics Today, The Macro View*, Harper and Row Publishers, New York, p. 136-137.

24. Miyasto, 1995, *Op. Cit.*

25. Musgrave, Richard A. and Musgrave Peggy B., 1991, *Keuangan Negara Dalam Teori dan Praktek*, Alih Bahasa oleh Alfonsus Sirait, Erlangga, Jakarta, hal. 232-239.

dari alokasi beban pajak berbagai golongan masyarakat<sup>26</sup>. Keadilan dalam hubungan antara pemerintah dan wajib pajak mensyaratkan dilakukannya penegakan hukum secara konsisten dan berkesinambungan. Sedang penegakan keadilan dilihat dari alokasi beban pajak mensyaratkan agar beban pajak yang harus ditanggung oleh wajib pajak tidak melebihi kemampuannya untuk membayar (*excess burden*).

Teori yang melakukan pengkajian terhadap pembebanan pajak adalah teori *incident pajak (tax incidence theory)*<sup>27</sup>. Teori ini melihat bahwa beban pajak tidak hanya terbatas secara legal formal saja, tetapi mengkaji pembebanan pajak pada tingkat yang lebih substantif. Misalnya, pajak penghasilan atas badan, walaupun pajak dikenakan terhadap laba badan yang menjadi wajib pajak, tetapi sebenarnya bukan perseroan sendiri yang secara substantif akan menjadi penanggung beban pajak, karena badan ini hanyalah bentuk usaha. Beban pajak ini mungkin dapat diderita oleh pemilik badan usaha itu (pemilik modal), mungkin juga diderita oleh konsumen apabila pembebanan pajak tersebut mengakibatkan kenaikan hasil produksi sebesar pajak yang dibebankan. Pajak penghasilan dapat juga menjadi beban dari pemilik faktor-faktor produksi pajak tersebut menyebabkan penerimaan bersih (*net earning*) para pemilik faktor produksi menurun<sup>28</sup>.

---

26. Miyasto, 1995, Op. Cit.

27. Mangkoesoebroto, Gurritno, 1993, Op. Cit. hal. 192.

28. Loc. Cit.

Dengan pembebanan pajak secara adil, diharapkan pembebanan pajak kepada masyarakat tersebut akan bersifat netral. Namun demikian, karena pajak dapat juga mempunyai fungsi regulasi maka prinsip keadilan dalam pembebanan pajak tersebut terkadang sengaja disimpangi untuk memberikan rangsangan (*stimulus*) merekayasa kondisi tertentu dalam masyarakat. Misalnya untuk mendorong agar orang yang memiliki modal mau menanamkan modalnya ke sektor-sektor produksi tertentu, pemerintah memberikan pembebanan pajak penghasilan atas penghasilan yang diperoleh dari penanaman modal tersebut. demikian juga untuk meningkatkan daya saing hasil produksi (khususnya untuk perdagangan ditingkat internasional), pemerintah membebaskan Pajak Pertambahan Nilai.

Dalam kaitannya dengan penanaman modal, sumber modal yang akan diinvestasikan tersebut dapat berasal dari pemerintah (*public invesment*) maupun berasal dari dana masyarakat (*privat invesment*). Seberapa besar porsi *public investment* apabila dibandingkan dengan *privat investment*, model yang dikembangkan oleh Rostow dan Musgrave dapat menjadi alternatif yang dinilai paling lazim<sup>29</sup>. Rostow dan Musgrave menghubungkan porsi pemerintah untuk menanamkan modal dengan tahap perkembangan ekonomi, yang dapat dibagi menjadi tahap awal, tahap menengah dan tahap lanjut. Pada tahap awal perkembangan ekonomi, porsi investasi publik terhadap total investasi, besar. Alasannya adalah pada tahap ini pemerintah harus menyediakan

---

29. Mangkoesoebroto, Guritno, 1993, Op. Cit. hal. 170-171.



sarana dan prasarana. Pada tahap menengah, porsi investasi publik masih besar, namun porsi investasi privat juga cenderung semakin besar. Pada tahap ini investasi pemerintah lebih diarahkan untuk meningkatkan pertumbuhan ekonomi menuju tinggal landas dan untuk menjadi penyeimbang dampak negatif investasi privat. Pada tahap lanjut, dana yang dapat dipergunakan untuk investasi pemerintah akan dialihkan dari penyediaan sarana dan prasarana ke pengeluaran-pengeluaran untuk kepentingan sosial. Dengan demikian porsi investasi publik semakin lama akan semakin kecil sedang porsi investasi privat semakin lama akan semakin besar.

Untuk memperbesar porsi investasi privat, pemerintah mempunyai kewajiban untuk menciptakan iklim yang kondusif bagi penanaman modal. Karena faktor yang mempengaruhi minat investasi untuk menanamkan modal tidak bersifat tunggal, maka penciptaan iklim yang kondusif untuk menanamkan modal haruslah meliputi penataan faktor-faktor tersebut secara simultan. Dari sekian banyak faktor yang mempengaruhi minat investor untuk menanamkan modal, J. Panglaykim<sup>30</sup> memilah faktor tersebut menjadi dua kelompok; yang pertama yaitu faktor komplementer yang meliputi faktor alam, faktor-faktor keunggulan (*comparative advantage*) dan faktor kebijakan negara. Sedang faktor yang kedua adalah faktor preferensi, yang meliputi faktor letak geografis, kesamaan budaya, kesamaan bahasa, idiologi dan

---

30. Panglaykim, J., 1994, *Investasi Langsung Jepang di Kawasan Asean, Pengalaman Indonesia*, Andi Offset dan Maruzen Asia, Yogyakarta dan Singapura, hal. 29.

kesamaan historis. untuk menanamkan modal yang sifatnya *instance* dapat dilakukan oleh pemerintah adalah faktor kebijakan negara, sebab faktor yang lain lebih bersifat warisan alam (*nature heritage*), atau kalau misalnya faktor itu dapat dikembangkan tetapi memakan waktu yang lama. Salah satu faktor kebijakan negara yang akan menjadi titik berat kajian dalam thesis ini adalah kebijakan perpajak (khususnya pajak penghasilan).

Hasil penelitian Japan External Trade Organization (Jetro)<sup>31</sup> terhadap minat penanaman modal di Indonesia, menempatkan faktor insentif menduduki peringkat yang lebih rendah dibanding dengan faktor potensi pasar lokal, upah kerja tenaga kerja yang murah dan stabilitas politik dan moneter. Faktor insentif, selama ini lebih banyak mempergunakan instrumen kebijakan fiskal, khususnya dibidang perpajakan. Dengan melihat hasil penelitian Jetro tersebut kita dapat menyimpulkan bahwa di Indonesia insentif pajak sebenarnya masih sangat potensial untuk ditingkatkan guna menarik minat investor menanamkan modal di Indonesia.

Kebijakan pemerintah untuk "menurunkan" penerimaan pajak pada *tax reform* II dilakukan dengan melakukan pemotongan tarif pajak penghasilan, pembebanan pajak penghasilan untuk bidang usaha tertentu dan untuk daerah tertentu. Secara makro kebijakan ini diharapkan akan dapat meningkatkan Pertumbuhan ekonomi

---

31. Lihat lebih lanjut : Saputro, Edy Purwanto, Mengkaji Investasi Nasional Dalam Tahun 1996, dalam Suara Pembaharuan, 8 Juni 1996.

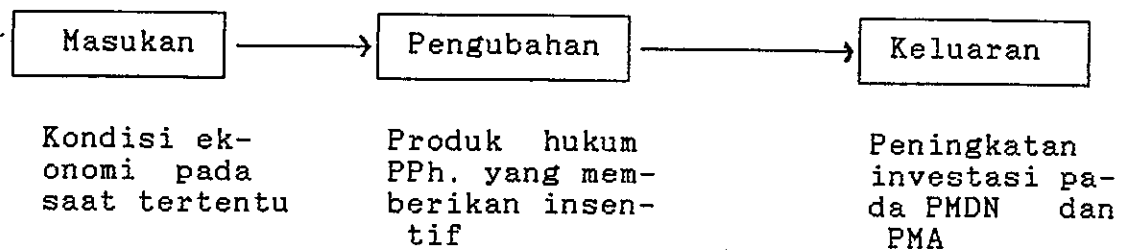
melalui peningkatan tabungan dan penanaman modal. Dornbusch dan Fisher<sup>32</sup> melakukan studi pengaruh pemberian insentif pajak untuk menentukan perilaku ekonomi. Apa yang dikembangkan oleh Dornbusch dan Fisher itu kemudian dikenal dengan nama *supply-side economics*. Ahli ekonomi lain yang melakukan pengkajian terhadap *supply-side economics* dengan menitik beratkan arti penting pemotongan pajak untuk mendorong pertumbuhan ekonomi dengan meningkatkan tabungan dan investasi adalah Martin Feldstein dari Harvard University dan Michael Boskin dari Stanford University<sup>33</sup>. Yang Menjadi permasalahan adalah seberapa jauh pengaruh pemotongan pajak terhadap pertumbuhan ekonomi. Thesis ini tidak mengarahkan kajiannya untuk menjawab permasalahan tersebut, tetapi akan menitik beratkan pada kajian yuridis terhadap fungsi regulasi pajak (khususnya pajak penghasilan) dalam struktur perpajakan Indonesia.

Dengan demikian, kebijakan pajak penghasilan dalam bidang penanaman modal dapat dianalisis dalam fungsi hukum sebagai instrumen untuk melakukan rekayasa sosial (*tool of social engineering*) dalam bagan sebagai berikut :

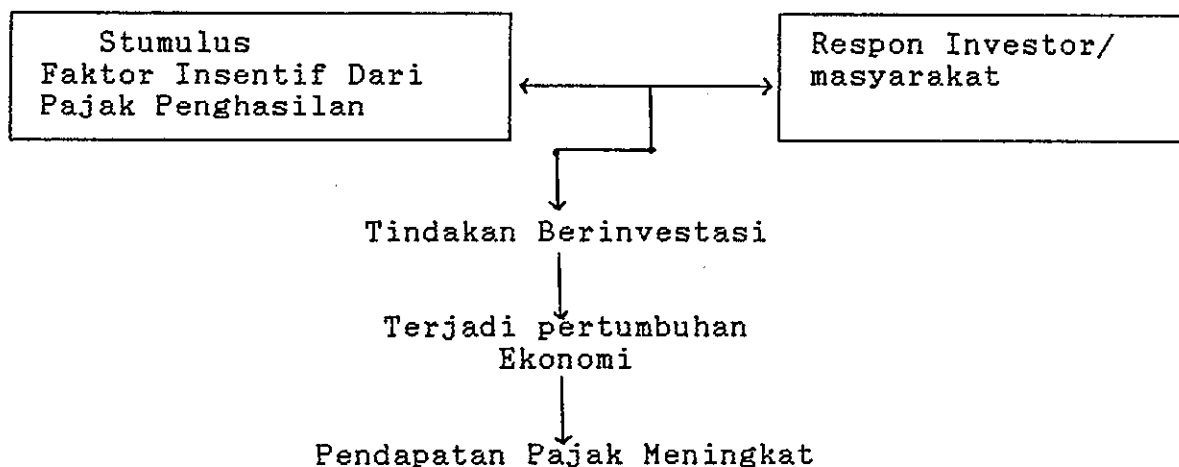
---

32. Dornbusch, Rudiger and Fischer, Stanley, 1985, *Macroeconomics*, Third Edition, Tien Wah Press Pte. Ltd. Singapore, p. 573-574.

33. Loc. Cit.



Atau kalau insentif dalam PPh. tersebut dipandang sebagai stimulus dan tindakan berinvestasi dipandang sebagai respon, maka bagan tersebut di atas dapat diurai lebih lanjut dalam bagan sebagai berikut :



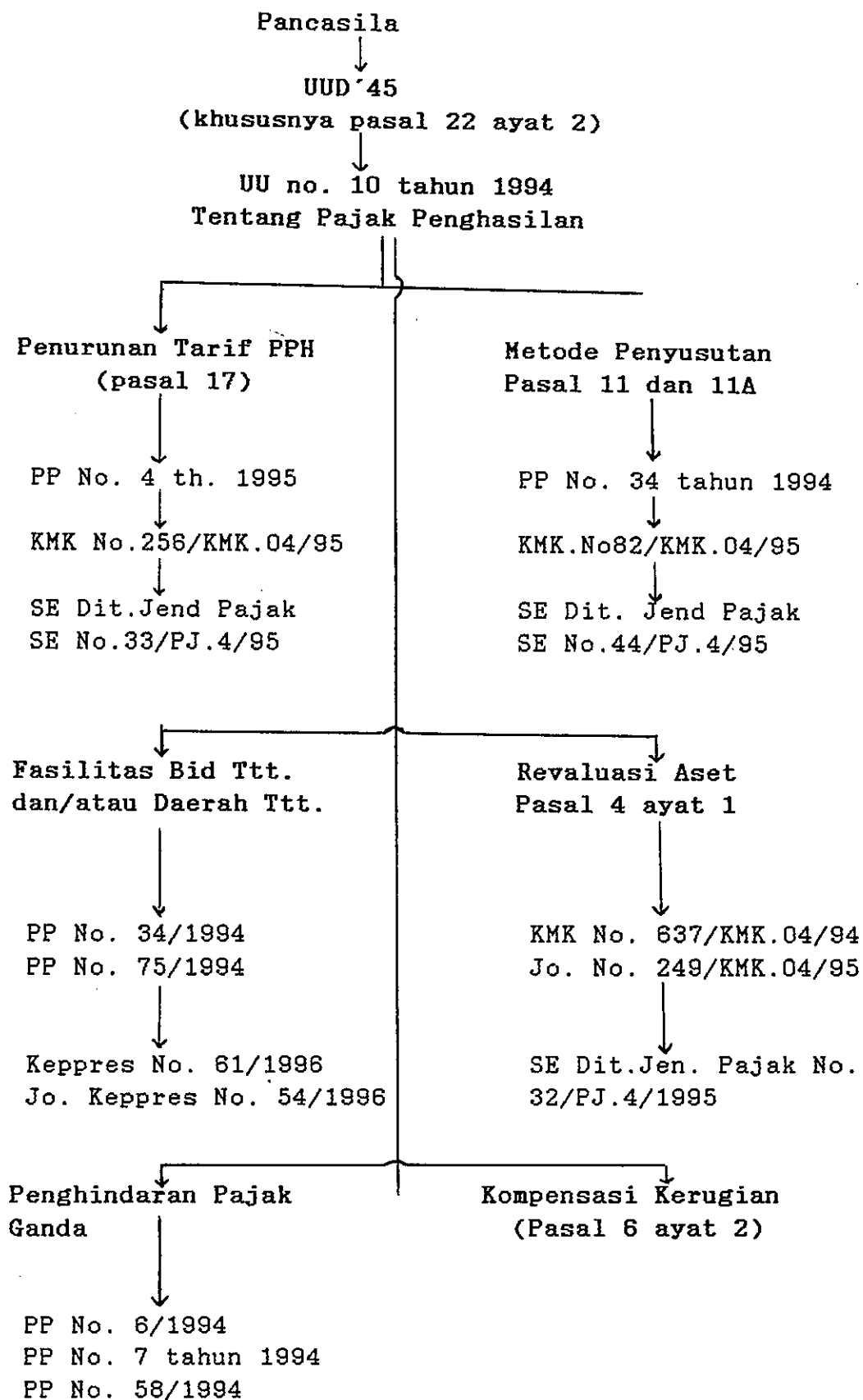
Ciri yang berbeda antara fungsi regulasi pada masa reformasi perpajakan II dibanding dengan fungsi regulasi pada sebelumnya untuk mendorong penanaman modal adalah pemberian penekanan pada bidang usaha tertentu dan untuk daerah tertentu (distribusi alokasi investasi). Dasar hukum untuk memberikan fasilitas perpajakan ini adalah pasal 31A UU no. 10 tahun 1994

yang kemudian diikuti dengan dikeluarkannya Peraturan Pemerintah (PP) No. 45 tahun 1996. Keputusan diberi tidaknya fasilitas pajak berada ditangan Tim Pengkajian Pemberian Fasilitas Perpajakan Usaha Industri Tertentu yang Tim ini dibentuk berdasarkan Kepres No. 54 tahun 1996.

Dengan Mempergunakan teori Hans Kelsen tentang hierarki peraturan hukum (stufenbauw theory)<sup>34</sup>, fungsi regulasi pajak penghasilan untuk mendorong penanaman modal dapat digambarkan dalam diagram sebagai berikut :

---

34. Rahardjo, Satjipto, 1979, Ilmu Hukum, Alumni, Bandung.



## **F. Metode Penelitian**

Penelitian ini diharapkan mampu mengungkap dan memberi penjelasan bagaimana ketentuan hukum pajak menampakkan fungsi regulasi untuk menciptakan iklim yang kondusif bagi penanaman modal Indonesia. Dengan demikian, insentif pajak akan menjadi stimulus yang (diharapkan) direspon oleh investor oleh investor dengan tindakan berinvestasi. Dengan meminjam istilah K Merton<sup>36</sup> pranata-pranata hukum pajak tersebut diciptakan dengan harapan akan memperlihatkan fungsi manifestnya, yaitu berupa peningkatan penanaman modal, baik melalui PMA maupun PMDN. Untuk dapat mencapai apa yang diharapkan dari penelitian ini, berikut ini akan dikemukakan beberapa hal mengenai pendekatan yang digunakan, metode pengumpulan data, sumber data dan metode analisis data.

### **1. Pendekatan**

Konsep hukum akan berpengaruh terhadap model-model kajian

---

36. Robert K Merton melihat fungsi dari pranata atau institusi tertentu itu dapat dibedakan menjadi fungsi manifest, yaitu fungsi yang diharapkan (intended) dan fungsi latent, yaitu fungsi yang tidak diharapkan (unintended). Lihat lebih jauh : Ritzer, George, 1992, *Sosiologi Ilmu Pengetahuan Berparadigma Ganda*, disadur oleh Alimadan, Rajawali Press, Jakarta, hal. 26-27.

hukum. Metode adalah fungsi dari konsep hukum<sup>37</sup>. Dalam penelitian ini, hukum pajak selain dipandang sebagai bentuk aturan (*rule*) juga dikonseptualisasikan sebagai institusi sosial yang riil dan fungsional dalam kehidupan masyarakat, khususnya dalam proses pengarahan dan pembentukan pola-pola perilaku yang mengarah pada tindakan berinvestasi. Konsep hukum sebagaimana tersebut diatas merupakan bentuk konsep yang bersifat *nomologik*<sup>38</sup>, yaitu hukum tidak hanya dilihat sebagai bentuk *rule* melainkan sebagaimana yang tersimak dalam kehidupan sehari-hari. Untuk itu metode pendekatan yang dipandang tepat dalam penelitian ini adalah normatif untuk mencapai tujuan penelitian pertama dan kedua. Sedang pendekatan *sociolegal* akan dipergunakan untuk menjawab tujuan penelitian ketiga.

## 2. Jenis, Sumber dan Cara Pengumpulan Data

Jenis data yang diperlukan untuk dianalisis pada dasarnya meliputi jenis data primer dan data sekunder. Data primer adalah data yang diperoleh penulis langsung dari sumbernya. Sedangkan data sekunder adalah data yang telah dikumpulkan dan

---

37. Bandingkan dengan pendapat: Sutandyo Wignyosubroto dalam Hadisuprpto, Paulus, 1995 : **Metode Normatif Dalam Penelitian Hukum**, Makalah Penataran Metodologi Penelitian Ilmu-Ilmu Sosial Dengan Penekanan Bidang Hukum, Lembaga Penelitian Unsoed, Purwokerto.

38. Loc. Cit.



disistimatisir oleh fihak lain<sup>39</sup>, yang kemudian dipergunakan dalam penelitian ini. Oleh karenanya, metode pengumpulan data yang sesuai dengan jenis data yang diperlukan dalam penelitian ini adalah wawancara, yang meliputi wawancara terstruktur dan wawancara mendalam<sup>40</sup>, dan penelaahan dokumen<sup>41</sup>.

Penelaahan dokumen dalam penelitian ini akan meliputi pengkajian peraturan dan dokumen lain yang mempunyai hubungan dengan hal-hal sebagai berikut :

- a. ketentuan-ketentuan tentang pemberian fasilitas perpajakan untuk bidang usaha tertentu dan didaerah tertentu,
- b. penurunan tarif pajak,
- c. penilaian kembali aktiva perusahaan (revaluasi aset),
- d. Kompensasi kerugian,
- e. Penghindaran pajak ganda,
- f. Penyusutan atas harta perusahaan.

Sesuai dengan tujuan penelitian yang pertama, data yang diperlukan dan akan dianalisis adalah data sekunder dan data primer, dengan titik berat pada data sekunder. Data sekunder ini diperoleh melalui telaah dokumen yang menjadi fokus kajian dalam thesis ini. Sedang data primer akan diperoleh melalui

-----

39. Stewart, David W., 1984, *Secondary Research, Information Sources and Methods*, Sage Publications, Newbury Park, London, p. 11-12.

40. Moleong, Lexy J., 1994, *Metodologi Penelitian Kualitatif*, Remaja Rosdakarya, Bandung, hal. 136-139.

41. Ibid. hal. 163

wawancara dari Kantor Wilayah Pajak Jawa Tengah - Daerah Istimewa Yogyakarta, Kantor Pelayanan Pajak Semarang Barat dan Badan Koordinasi Penanaman Modal Daerah Jawa Tengah.

Sesuai dengan tujuan penelitian kedua, data yang diperlukan adalah data sekunder yang menjadi fokus dalam penulisan thesis ini dengan memperpanjang jangka waktu yang menjadi obyek kajian, yang meliputi periode sebelum reformasi perpajakan I (tahun 1967-1983), setelah reformasi perpajakan pertama (tahun 1984-1994) dan setelah reformasi perpajakan II (tahun 1995-1997/98).

Sesuai dengan tujuan penelitian yang ketiga, data penelitian yang diperlukan adalah data primer yang diperoleh melalui wawancara, baik wawancara terstruktur maupun wawancara mendalam terhadap sumber informasi yang telah ditetapkan, yaitu Kanwil Pajak Jawa Tengah - DIY, Kantor Pelayanan Pajak Semarang Barat, dan BKPM Jawa Tengah.

### 3. Metode Analisis Data

Dalam metode analisis, data primer dan data sekunder yang terkumpul akan dianalisis sesuai dengan sifat dari tujuan penelitian yang telah dirumuskan pada bagian terdahulu.

Untuk mencapai tujuan penelitian pertama dan kedua, akan dipergunakan metode analisis *sinkronik* dan *diakronik* dengan saling melengkapi. *Sinkronik* adalah metode analisis hukum yang dilakukan dengan cara membandingkan ketentuan-ketentuan hukum

yang berlaku dalam periode yang sama. Sedang *diakronik* adalah metode analisis hukum yang dilakukan dengan cara membandingkan ketentuan-ketentuan hukum yang mengatur hal yang sama tetapi berbeda masa berlakunya<sup>42</sup>. Dari analisis sinkronik dan diakronik tersebut diarahkan untuk memperoleh fungsi-fungsi yang sifatnya *equivalen* (*to find functional equivalent*), untuk menemukan inti bersama (*common core*) dan untuk memanfaatkan hal-hal yang dianggap sebagai kesamaan (*to utilize presumption of similarity*)<sup>43</sup>.

Dengan bertitik tolak pada metode analisis tersebut, ketentuan hukum pajak penghasilan yang oleh pemerintah dipergunakan sebagai instrumen untuk mendorong penanaman modal akan dibandingkan menurut periodisasi yang telah ditetapkan oleh penulis. Dengan berangkat dari UU No. 10 tahun 1994, akan dilakukan penelusuran terhadap peraturan-peraturan pelaksanaan yang ada dibawahnya dan sejauh ada relevansinya juga akan dibandingkan dengan UU lain yang berkaitan dengan penanaman modal. Agar apa yang ingin dicapai dalam analisis ini terwujud, UU No. 10 tahun 1994 beserta dengan peraturan pelaksanaannya juga akan dibandingkan dengan peraturan yang mengatur hal yang sama yang berlaku pada periode 1967-1983 dan periode 1984-1994.

Sedang untuk mencapai tujuan penelitian yang ketiga akan

---

42. Blom, H.w. and de Folter R.J., 1986, *Methode an Object in de Rechtswetenschappen*, W>E>J> Tjeenk Willink, Zwolle.

43. Ibid. p. 67

dipergunakan metode analisis *domain* dan analisis *taksonomis*<sup>43</sup>. Yang akan diteliti adalah arah kebijakan perpajakan dan implementasi fungsi regulasi sebagai instrumen dalam penanaman modal. Dari sini terlihat bahwa domein yang akan dianalisis adalah domein kebijakan perpajakan, yang akan dianalisis menurut apa yang seharusnya (*das sollen*) dan kemudian dikaitkan dengan pengamatan apa yang senyatanya (*das sein*). Dari analisis domein ini diharapkan akan diperoleh gambaran yang bersifat menyeluruh tentang pokok permasalahan yang diteliti<sup>44</sup>, dalam hal ini adalah arah kebijakan perpajakan. Hasil analisis domein ini kemudian akan dipergunakan sebagai titik tolak untuk melakukan melakukan penelaahan yang lebih rinci dan mendalam lagi dengan memfokuskan pada domein fungsi, yaitu fungsi pajak sebagai instrumen untuk mendorong penanaman modal. Untuk yang terakhir ini dipergunakan analisis *taksonomis*<sup>45</sup>. Baru sesudah itu akan dicari korelasi antara fungsi regulasi dengan peningkatan penanaman modal.

Hasil analisis terhadap permasalahan dalam thesis ini pada akhirnya akan diformulasikan kedalam saran, yang diharapkan dapat memberikan loloh balik (*feedback*) dalam rangka penyusunan kebijakan pemerintah dibidang perpajakan, khususnya dalam kaitannya dengan penanaman modal.

---

43. Faisal, Sanafiah, 1990, *Penelitian Kualitatif, Dasar-Dasar dan Aplikasi*, Yayasan Asih Asah Asuh, Malang, hal. 91-98.

44. Ibid. hal. 91

45. Ibid. hal. 98

## G. Sistematika Thesis

Thesis ini disusun kedalam 4 (empat) bab yang menggambarkan konsistensi pemikiran terhadap permasalahan yang menjadi fokus thesis. Masing-masing bab terdiri dari sub bab, sebagai bagian dari pokok pikiran bab.

Bab I yang berjudul Pendahuluan, berusaha untuk memberikan gambaran secara umum terhadap permasalahan dan kerangka berfikir yang akan dipergunakan untuk mengkaji permasalahan yang menjadi fokus thesis. Oleh karenanya, bagian pendahuluan ini disusun kedalam urutan sub bab sebagai berikut : Latar Belakang Masalah, Rumusan Masalah, Tujuan Penelitian, Manfaat Penelitian, Tinjauan Pustaka, Metode Penelitian dan Sistematika Thesis.

Bab II yang berjudul Tinjauan Pustaka, berusaha untuk memberikan gambaran secara lebih mendalam terhadap kajian teoritis yang akan dipergunakan untuk menganalisis data yang diperoleh dari penelitian. Tinjauan pustaka ini mencakup aspek perpajakan dan aspek penanaman modalnya. Penggambaran secara lebih mendetail dari tinjauan pustaka dibagi kedalam sub bab sebagai berikut : Pajak dan Hukum Pajak, Kebijakan Pajak Sebagai Instrumen Rekayasa Sosial, Kebijakan Penanaman Modal di Indonesia dan Pengaruh Hukum Pajak Terhadap Penanaman Modal.

Bab III yang berjudul Hasil Penelitian dan Analisis, berusaha untuk melakukan pengkajian secara ilmiah terhadap data-data yang terkumpul selama penelitian dilakukan. Titik

tolak analisis adalah melihat data secara empiris dari kaca mata kajian pustaka yang telah dipaparkan pada bab sebelumnya. Sub bab yang akan dipaparkan pada Bab III ini meliputi : Fungsi Regulasi Pajak Penghasilan Dalam Bidang Penanaman Modal Baik Untuk PMA Maupun PMDN Setelah Reformasi Perpajakan II (1994), Perbandingan Fungsi Regulasi Pajak Penghasilan Setelah Reformasi Perpajakan II (1994) dengan Sebelum Reformasi Perpajakan I (1984) dan Sesudah Reformasi Perpajakan I (1984), dan Kebijakan Perpajakan, Implementasi dan Pengaruhnya Terhadap Penanaman Modal Baik Untuk PMA maupun PMDN.

Bab IV yang berjudul Kesimpulan dan Saran, berusaha untuk merumuskan secara singkat dan pada terhadap analisis permasalahan yang telah dilakukan pada bab sebelumnya. Selain itu, pada bagian ini juga akan diajukan saran praktis terhadap permasalahan yang dikaji. Sub bab ini akan meliputi : Kesimpulan dan Saran.

## BAB II

### TINJAUAN PUSTAKA

#### A. Pajak dan Hukum Pajak

##### Pajak

Pada bab pendahuluan telah dikemukakan karakteristik dari pungutan yang dapat dikategorikan sebagai pajak. Dengan mencermati karakteristik tersebut, pajak dapat didefinisikan sebagai peralihan kekayaan dari sektor privat ke sektor publik, yang pemungutannya didasarkan pada undang-undang (UU), sehingga pelaksanaannya mempunyai dasar legal formal untuk dipaksakan dengan tidak mendapatkan jasa timbal (*tegenprestatie*) dari adanya pembayaran tersebut.

Peralihan kekayaan dari sektor privat ke sektor publik dalam bentuk pajak tersebut menimbulkan permasalahan yang sifatnya filosofis tentang dasar kewenangan negara untuk membebani pajak kepada masyarakat. Permasalahan tersebut kemudian melahirkan berbagai teori yang berusaha untuk memberikan jawaban apa sebenarnya yang dapat dijadikan dasar pembenaran pemungutan pajak. Berbagai teori yang menurut penulis dianggap penting antara lain teori kepentingan modern, teori wajib bayar pajak modern dan teori gaya pikul<sup>46</sup>.

---

46. Selain berbagai teori tersebut, sebenarnya masih ada beberapa teori pembenaran pemungutan pajak yang lain, misalnya teori asuransi, teori perjanjian, teori kedaulatan negara, teori azas gaya beli, teori kepentingan. Namun demikian karena alasan bahwa berbagai teori tersebut banyak mengan-

Teori kepentingan modern sebenarnya merupakan hasil pengembangan dari teori kepentingan yang memberikan penekanan bahwa timbangan dasar pajak yang dibayarkan harus ditentukan sesuai dengan besar kecilnya kepentingan yang diperoleh dari pekerjaan negara. Menurut teori kepentingan modern, individu memperoleh kenikmatan dari negara karena itu negara pun berhak memungut pajak. Yang kaya harus membayar lebih banyak dari si miskin, karena si kaya lebih banyak merasakan kenikmatan dari pada si miskin<sup>47</sup>. Kelemahan teori ini terletak pada penekanan sifat tukar menukar antara kepentingan dengan uang dan konsep kenikmatan itu sendiri yang terlalu luas untuk kemudian dijadikan dasar penentuan besarnya pajak yang harus dibayar.

Teori Wajib Bayar Pajak Mutlak dikembangkan oleh W.J. Polak, Cort van der Linden dan W.H. van den Berg. Teori ini timbul sebagai reaksi terhadap teori-teori pajak sebelumnya yang tidak mengutamakan kepentingan negara di atas kepentingan rakyatnya. Teori yang berpangkal dari ajaran organik kenegaraan ini melihat bahwa negara mempunyai hak mutlak atau hak tersendiri (*zelfstandig*) atas harta kekayaan rakyat. Negara tidak mengambil apa yang suka diserahkan oleh rakyat untuk kepentingannya, melainkan atas hak sendiri dari negara<sup>48</sup>. .pm4

---

...Continued...

dung kelemahan yang sifatnya esensial, maka teori tersebut tidak dibahas secara lebih mendalam. Lihat lebih jauh : Brotodihardjo, Santoso, 1995, Pengantar Ilmu Hukum Pajak,, Eresco, Bandung, hal. 30-35. Ali, Chidir, 1993, Hukum Pajak Elementer, Eresco, Bandung, hal. 97-118.

47. Ali, Chidir, Op. Cit. hal. 109-110.

48. Ibid. hal. 111.



Kalau kemudian ditelusur pangkal pendirian teori ini dari ajaran organik kenegaraan, dapat dijelaskan sebagai berikut<sup>49</sup> : "Individu-individu tidaklah mungkin berdiri sendiri, tanpa ada masyarakat tidaklah mungkin akan ada individu. Negara selaku organisasi dari masyarakat yang mempunyai tugas untuk menyelenggarakan kesejahteraan umum, dengan memperhatikan syarat-syarat keadilan berhak mengambil tindakan-tindakan tertentu, termasuk tindakan menetapkan pajak dari individu yang ada didalam wilayah kekuasaan negara." Dengan demikian sifat negaralah yang menciptakan hak mutlak negara untuk memungut pajak.

Teori gaya pikul (*draagkracht theorie*) ini dikembangkan oleh Cohen Stuart dan de Langen. Menurut teori ini, suatu kesamaan yang hanya dapat dicapai oleh semua wajib pajak jika setiap wajib pajak membayar sesuai dengan gaya pikulnya<sup>50</sup>. Yang dimaksud dengan gaya pikul adalah kekuatan seseorang untuk memikul suatu beban dari apa yang tersisa, setelah seluruh penghasilannya dikurangi dengan pengeluaran-pengeluaran yang mutlak untuk kehidupan primer bagi diri wajib pajak beserta dengan <sup>uar</sup>keluarga<sup>51</sup>.

Karena wujud konkrit pajak adalah mengalihkan kekayaan (dalam arti sempit kekayaan tersebut adalah uang), maka pembayaran pajak tersebut akan mengakibatkan berkurangnya

---

49. Ibid. hal 112.

50. Ibid. hal. 113.

51. Soemitro, Rochmat, 1987, Op. Cit. hal. 30.

kekayaan mereka yang mempunyai kewajiban untuk membayar pajak (Wajib Pajak). Dengan demikian, pembayaran pajak akan mengakibatkan seseorang kehilangan kesempatan untuk dapat membelanjakan uang sebesar pajak yang dibayarkan. Dari sudut pandang ekonomi, pembayaran pajak ini akan berakibat pada berkurangnya penghasilan yang dapat dibelanjakan (*disposable income*)<sup>51</sup>. Terlepas dari rasa nasionalisme dan mungkin juga sifat karitatif yang dimiliki oleh wajib pajak, sifat dasar umum yang melekat adalah adanya kecenderungan keengganan untuk membayar pajak. Keengganan untuk membayar pajak ini pada akhirnya akan melahirkan terjadinya perlawanan pajak<sup>52</sup>. Perlawanan pajak pada dasarnya dapat dikategorikan menjadi dua macam, yaitu perlawanan aktif dan perlawanan pajak pasif. Perlawanan pajak aktif dapat dilakukan oleh wajib pajak dengan cara penghindaran diri dari kewajiban untuk membayar pajak, pengelakan/penyelundupan pajak, dan melalaikan pajak. Sedangkan perlawanan pasif dilakukan dengan cara menghambat atau mempersukar pemungutan pajak dan yang erat hubungannya dengan struktur ekonomi suatu negara, dengan perkembangan moral dan intelektual penduduk; dan dengan teknik pemungutan pajak itu sendiri.

---

51. Dornbush-Fischer memberikan definisi *disposable (personal) income is the amount of households available to spend or save*. Sedangkan *disposable (personal) income* diperoleh dari pengurangan penghasilan dengan pembayaran pajak dan pembayaran bukan pajak yang harus dikeluarkan oleh orang tersebut. Lihat, Dornbusch, Rudiger and Fischer, Stanley, Op. cit. hal. 41-42.

52. Santoso Brotodihardjo, 1995, Op. Cit. hal. 13-18.

Salah satu faktor yang mengakibatkan timbulnya perlawanan pajak adalah pengorbanan (*sacrifice*) yang telah dikeluarkan oleh wajib pajak, tidak diimbangi dengan keuntungan (*benefit*) yang secara langsung dapat dirasakan oleh wajib pajak. Pada hal, pengorbanan tanpa mendapatkan keuntungan yang bersifat langsung ini merupakan ciri yang melekat pada pajak, yang membedakan dari bentuk pungutan yang lain. Sifat khas pajak ini membawa konsekuensi bahwa pelaksanaan pemungutan pajak harus dilaksanakan dengan hati-hati. Misalnya, seberapa besar dan bagaimana beban pajak itu ditentukan, dari segi hukum harus juga dianalisis pada aras produk hukum yang seperti apa pembebanan tersebut harus ditetapkan, bagaimana struktur pajak agar baik, dll.

Kalau dikaitkan dengan tujuan pemungutan pajak dan akibat pemungutan pajak terhadap wajib pajak, maka pajak harus mempunyai struktur yang "baik". Dengan bertitik tolak dari pendapat Adam Smith dan ekonom-ekonom Inggris yang lain, Musgrave and Musgrave<sup>53</sup> berpendapat bahwa struktur pajak yang "baik" harus memperhatikan aspek-aspek sebagai berikut :

1. Penerimaan /pendapatan harus ditentukan dengan tepat.
2. Distribusi beban pajak harus adil. Setiap orang harus dikenakan pembayaran pajak sesuai dengan kemampuannya.
3. Yang menjadi masalah penting adalah bukan hanya pada titik mana pajak tersebut harus dibebankan, tetapi

---

53. Musgrave, Richard A. and Musgrave, Peggy B., Op. Cit. hal. 230-231. Lihat juga, Rochmat Soemitro, 1987, Azas dan Dasar Perpajakan 1, Eresco, Bandung, hal. 15-16.

oleh siapa pajak tersebut akhirnya harus ditanggung.

4. Pajak harus dipilih sedemikian rupa untuk meminumkan terhadap keputusan perekonomian, dalam hubungannya dengan pasar yang efisien.
5. Struktur pajak harus memudahkan penggunaan kebijakan fiskal untuk mencapai stabilisasi dan pertumbuhan ekonomi.
6. Sistem pajak harus menerapkan administrasi yang wajar dan tegas serta dapat difahami oleh wajib pajak.
7. Biaya administrasi dan biaya-biaya lain harus serendah mungkin jika dibandingkan dengan tujuan-tujuan lain.

Struktur pajak akan berkorelasi positif terhadap pembebanan pajak. Artinya, struktur pajak yang baik akan mengakibatkan pembebanan pajak secara adil pula, demikian juga sebaliknya. Sedang pembebanan pajak sebagai suatu konsep, dapat dilihat dari undang-undang dan pembebanan secara ekonomi<sup>54</sup>. Keduanya tidak sama. Meskipun undang-undang merupakan suatu refleksi (yang mungkin tidak sempurna) dari preferensi pemberi suara (voter), namun begitu diundangkan undang-undang tersebut akan mengikat secara hukum. Dari rumusan undang-undang dapat diketahui siapa yang harus menanggung beban pajak. Namun demikian kalau konsep pembebanan hanya dipertimbangkan dari undang-undang saja, dapat timbul masalah. Oleh karenanya konsep pembebanan juga harus dilihat dari cara pendekatan yang

---

54. Ibid. hal. 252-253.

lain berdasarkan pertimbangan :

1. kita harus menyadari bahwa pada akhirnya setiap beban pajak harus ditanggung oleh orang perseorangan,
2. distribusi beban akhir dapat berbeda dari kewajiban yang ditetapkan berdasarkan undang-undang.

Konsep pembebanan pajak yang dilihat secara substantif sampai pada penanggung beban akhir disebut pembebanan secara ekonomi. Dalam merumuskan undang-undang, konsep pembebanan secara ekonomi ini harus benar-benar diperhitungkan agar terefleksi dalam pasal undang-undang yang bersifat mengikat. Kemungkinan pengalihan pajak yang dapat menyebabkan terjadinya pergeseran penanggung beban pajak akan berakibat pada terjadinya kelebihan beban pajak (*excess burden*) pada satu pihak. Sehingga, akan menimbulkan ketidakadilan<sup>55</sup>.

Selain struktur pajak yang baik akan berkorelasi positif terhadap pembebanan pajak, juga akan berkorelasi pada efisiensi. Pembebanan pajak dan pemungutan pajak membutuhkan personalia dan peralatan. Aktivitas yang dilakukan dalam kerangka pembebanan dan pemungutan pajak merupakan jasa publik (*public services*) yang sangat menentukan "berhasil" tidaknya pemungutan pajak. Oleh karenanya, jasa publik ini harus

---

55. Pada bab I (Pendahuluan) telah dibicarakan dua pendekatan yang dapat dipergunakan untuk mengukur keadilan dalam pemungutan pajak yaitu benefit principle dan ability to pay principle. Benefit principle mempunyai kelemahan karena seluruh pendapatan pajak diasumsikan dipergunakan untuk membiayai jasa-jasa publik sehingga mengabaikan fungsi transfer dan tujuan redistributif. Sedang ability to pay principle terlalu menekankan fungsi transfer pajak yang bersifat redistributif tetapi mengabaikan penyediaan jasa-jasa publik. Ibid. hal 234-237.

dilakukan dengan efisien. Jika dilihat dari sini dapat diambil rumusan yang sifatnya umum bahwa semakin kecil perbandingan antara biaya yang dikeluarkan untuk mengumpulkan pajak dengan hasil pengumpulan pajak, akan semakin efisien. Sebaliknya, apabila perbandingannya semakin kecil maka pemungutan pajak tersebut semakin tidak efisien. Adam Smith membahas aspek efisiensi pemungutan pajak ini dengan terminologi *economics of collection*<sup>57</sup> dalam the four canons of Adam Smith. Inefisiensi dalam pemungutan pajak tidak saja akan berakibat buruk terhadap anggaran negara, tetapi juga akan berakibat buruk terhadap wajib pajak karena akan mengakibatkan distorsi-distorsi dari perilaku-perilaku ekonomi wajib pajak.

## Hukum Pajak

Untuk dapat memahami hukum pajak, penulis harus bertitik tolak dari apa yang dimaksud dengan hukum itu. Secara sistematis, Lili Rasjidi<sup>58</sup> mengemukakan arti yang dipergunakan oleh kata "hukum" yaitu sebagai :

1. hukum adalah suatu hubungan diantara suatu persona dan suatu hal.
2. Hukum adalah undang-undang atau disebut juga suatu kompleks perundang-undangan.
3. Hukum adalah suatu ilmu yang memberikan pengetahuan

---

57. Rochmat Soemitro, 1987, Op. Cit. hal. 15-28.

58. Lili Rasjidi, 1985, Filsafat Hukum, Apakah Hukum Itu ?, CV. Remadja Karya, Bandung, hal. 77-78.

tentang hukum, pengetahuan tentang perundang-undangan dan pengetahuan tentang hubungan antara persona dan suatu hal.

Dengan bertitik tolak dari salah satu arti "hukum" sebagai undang-undang atau suatu kompleksitas perundang-undangan<sup>59</sup>, maka penulis dapat melihat apa yang dimaksud dengan hukum pajak itu. Atas dasar pengeertian tersebut, ada berbagai definisi hukum pajak yang dapat dikemukakan untuk mengungkap substansi, keluasan dan tugasnya. Pada dasarnya perbedaan definisi terjadi karena adanya perbedaan dalam memberikan penekanan pada salah satu aspek substansinya. Dua contoh definisi dibawah ini akan dijadikan titik tolak untuk memahami berbagai aspek yang ada pada hukum pajak.

Sophar Lumbantoruan memberikan definisi : "hukum pajak sebagai kumpulan peraturan yang mengatur hubungan antara pemerintah dan wajib pajak dibidang perpajakan"<sup>60</sup>. Dalam peraturan tersebut diatur antara lain ketentuan-ketentuan mengenai subyek pajak, obyek pajak, timbulnya kewajiban pajak, cara pemungutannya, cara penagihannya.

Sedang Santoso Brotodihardjo<sup>61</sup> yang mempersamakan hukum pajak dengan hukum fiskal, memberikan definisi :

-----

59. Dalam arti yang demikian kompleksitas perundang-undangan diberikan pengertian sebagai produk hukum dalam arti luas, yang meliputi Undang-Undang, Peraturan Pemerintah, Keputusan Presiden, Keputusan Menteri, demikian juga Keputusan Direktorat Jenderal.

60. Sophar Lumbantoruan, 1990, Op. Cit. hal. 209.

61. R Santoso Brotodihardjo, 1995, Pengantar Ilmu Hukum Pajak, Eresco, Bandung, hal. 1.

Hukum pajak adalah keseluruhan dari peraturan-peraturan yang meliputi wewenang pemerintah untuk mengambil kekayaan seseorang dan menyerahkannya kembali kepada masyarakat dengan melalui kas negara, sehingga ia merupakan bagian dari hukum publik, yang mengatur hubungan-hubungan hukum antara negara dengan orang-orang atau badan-badan (hukum) yang berkewajiban membayar pajak.

Dua definisi hukum pajak tersebut di atas, pada dasarnya mempunyai titik tolak pengertian yang sama, yaitu dengan hukum pajak dimaksudkan agar peralihan kekayaan dari sektor privat ke sektor publik memiliki dasar legalitas dan bagaimana hubungan antara mereka yang ada di sektor privat dan di sektor publik tersebut seharusnya dilakukan. Perbedaan kedua definisi tersebut terletak pada dimasukkan pembedaan hukum pajak, yang secara tegas dimasukkan sebagai bagian dari hukum publik (definisi Santoso Brotodihardjo), sedang definisi Sophar Lumban Toruan menekankan pada sifat hubungannya.

Oleh karena hukum (termasuk didalamnya hukum pajak) merupakan kristalisasi dari peristiwa, keadaan dan perbuatan-perbuatan yang ada di masyarakat, yang ada kaitannya dengan pengenaan pajak, maka tugas hukum pajak adalah menelaah keadaan-keadaan dalam masyarakat yang dapat dihubungkan dengan pengenaan pajak, merumuskan dalam peraturan-peraturan hukum dan menafsirkan peraturan-peraturan hukum itu. Namun demikian hukum juga bukan hanya sekedar kristalisasi dari peristiwa, keadaan dan perbuatan-perbuatan yang ada dalam masyarakat, tetapi juga dapat memberikan visi kedepan dari suatu idealisme yang dicita-citakan. Dalam artian yang terakhir ini, hukum pajak juga dapat menjadi instrumen pengambil kebijakan untuk



merekayasa masyarakat untuk menuju kearah tertentu.

Dilihat dari substansinya, hukum pajak dapat dibedakan menjadi hukum pajak material dan hukum pajak formal. Hukum pajak material adalah produk hukum yang membuat norma-norma yang menerangkan keadaan-keadaan, perbuatan-perbuatan dan peristiwa-peristiwa hukum yang harus dikenakan pajak, siapa yang harus dikenakan pajak, berapa besarnya pajak, dll. Atau dalam rumusan yang lain Santoso Brotodihardjo merumuskan hukum pajak material sebagai norma yang mengatur tentang timbulnya, besarnya dan hapusnya hutang pajak dan pula hubungan hukum antara pemerintah dan wajib pajak<sup>62</sup>. Dalam sistem perpajakan Indonesia, yang dapat dikategorikan sebagai hukum pajak material antara lain adalah Pajak Bumi dan Bangunan (PBB), Pajak Penghasilan (PPh), Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah (PPN dan PPnBM).

Sedang yang dimaksud dengan hukum pajak formal adalah peraturan-peraturan mengenai cara untuk menjelmakan hukum pajak material menjadi suatu kenyataan. Dengan demikian hukum pajak formal ini memuat cara-cara peenyelenggaraan mengenai penetapan suatu hutang pajak, pengawasan pemerintah terhadap penyelenggaraannya, kewajiban para wajib pajak (sebelum dan sesudah menerima surat ketetapan pajak), kewajiban pihak ketiga dan pula prosedur dalam pemungutannya. Yang dapat dikategorikan hukum pajak formal adalah Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan (KUP), Undang-Undang Tentang Badan

---

62. Santoso Brotodihardjo, 1995, Op. Cit. hal 43-44.

Penyelesaian Sengketa Perpajakan (BPSP).

Dalam kaitannya dengan contoh hukum pajak material dan hukum pajak formal tersebut diatas perlu diberikan catatan, bahwa dalam contoh tersebut hanya dilihat titik berat isi undang-undangnya, yaitu apakah lebih banyak mengatur aspek formalnya atau aspek materialnya. Namun demikian kalau dilakukan penjelajahan secara lebih mendalam pada setiap undang-undang perpajakan terdapat aspek formal maupun aspek materialnya. Dengan demikian perbedaan hukum pajak formal dan hukum pajak material hanya lebih melihat hukum pajak secara dikotomis saja.

Sebagai suatu sistem, produk perundang-undangan (dalam arti luas) memiliki tingkatan atau hierarkhi. Tingkatan produk perundang-undangan itu pada dasarnya ditentukan oleh kedudukan lembaga yang mempunyai kewenangan untuk menghasilkannya. Lembaga yang tingkatannya lebih tinggi, akan menghasilkan produk perundang-undangan yang tingkatannya lebih tinggi pula dibanding dengan produk perundang-undangan yang dihasilkan oleh lembaga yang lebih rendah. Bagi Indonesia, tingkatan atau hierarkhi produk perundang-undangan itu telah ditetapkan melalui Tap MPR No. XX tahun 1966. Sedang kalau ditelusur dasar teori yang mengilhami hierarkhi tersebut adalah pemikiran dan pandangan Hans Kelsen<sup>62</sup> tentang *hierarchy of the*

---

62. Hans Kelsen merumuskan tingkatan peraturan sebagai produk hukum dalam urutan sebagai berikut : Constitution, General Norms Enacted on the Basis of the Constitution or Statutees or Customary Law, Substitutive and Adjective Law, Determination of the Law-applying Organs by General

norm yang dirumuskannya dalam teori jenjang hukum (*stufen-<sup>law</sup>theorie*). Sedang sarjana lain yang melakukan pengkajian terhadap jenjang norma hukum adalah Hans Nawiaky, yang kemudian teorinya dirumuskan dalam teori Jenjang Norma Hukum (*die Theorie vom Stufenordnung der Rechtsnormen*)<sup>65</sup>.

Kalau teori jenjang tersebut diperbandingkan dengan tata urutan perundang-undangan sebagaimana diatur dalam ketetapan MPR No.XX tahun 1966, maka akan diperoleh bagan sebagai berikut :

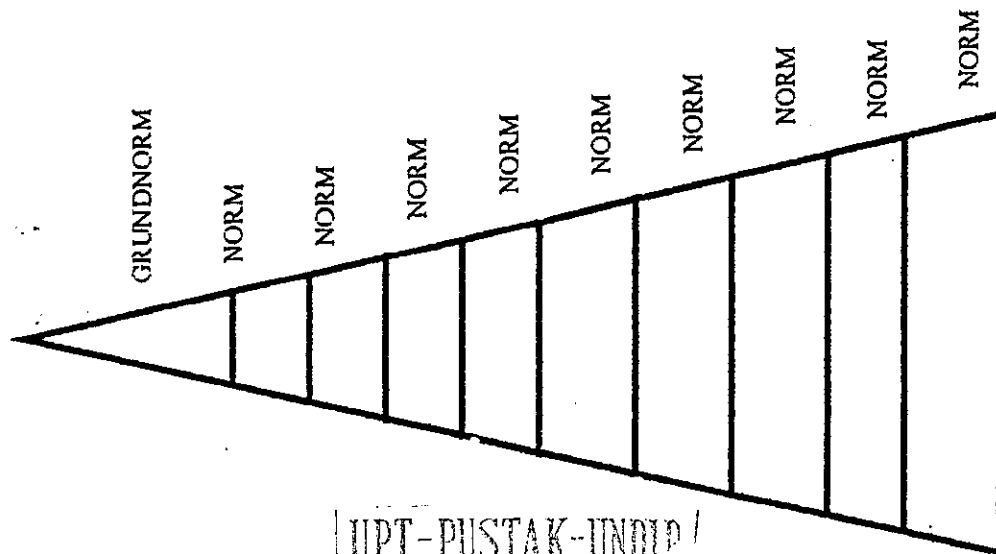
-----  
...Continued...

Norms, Ordinances. Lihat Lebih Lanjut Kelsen, Hans, 1961, *General Theory Of Law and State*, Translated by Anders Wedberg, Russell and Russell, New York, p. 123-130.

65. Soeprapto, Maria Farida Indrati, 1998, *Ilmu Perundang-Undangan, Dasar-Dasar dan Pembentukannya*, Kanisius, Yogyakarta.

# STUFENTHEORIE

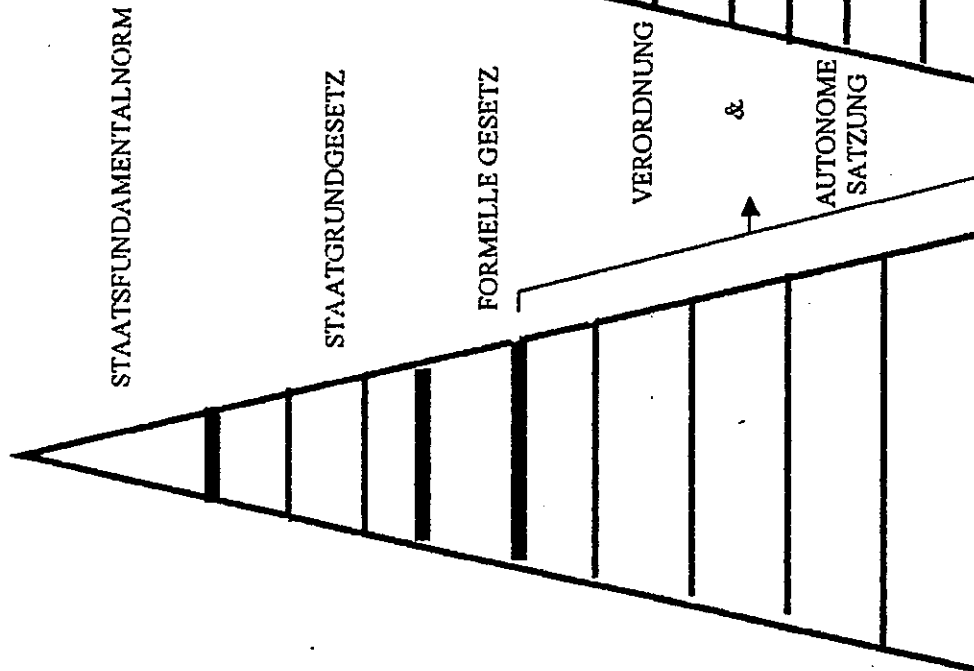
KELSEN



# THEORIE VOM STUFENAUFBAU

DER RECHTSORDNUNG

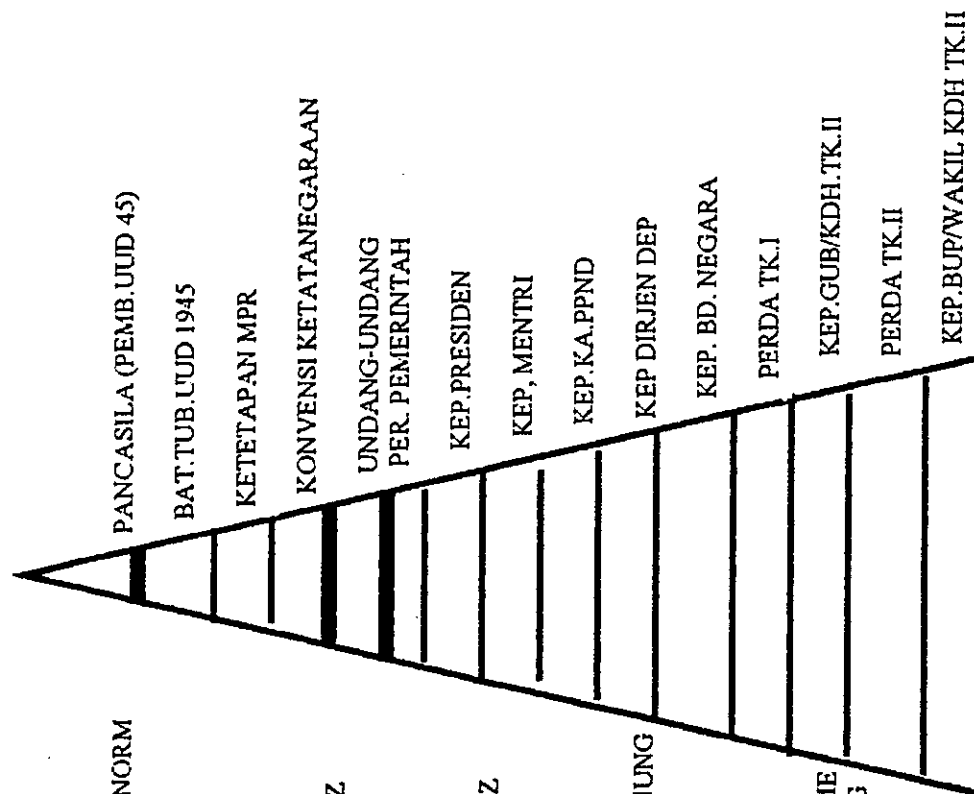
NAWIASKY-KELSEN



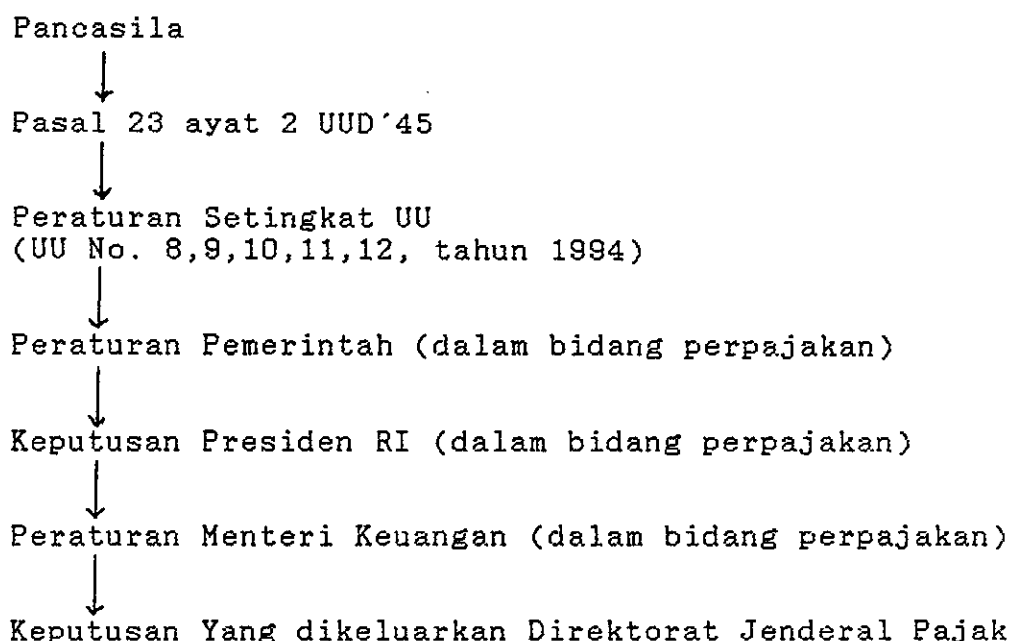
# TAT SUSUNAN NORMA

HUKUM

DI INDONESIA :



Sedang jika tata urutan perundang-undangan tersebut dipergunakan untuk mengkaji produk perundang-undangan dibidang perpajakan, maka dapat disusun kedalam tingkatan sebagai berikut :



Tata urutan produk perundang-undangan tersebut membawa konsekuensi berlakunya dua azas hukum. Yang pertama adalah *lex superior derogat lege inferiori* (hukum yang lebih tinggi mengalahkan hukum yang lebih rendah). Azas ini akan berlaku manakala antara produk hukum yang lebih tinggi mempunyai isi (*contents*) yang sifatnya saling bertentangan. Tentang hubungan antara produk hukum yang bersifat *superior* dengan yang *inferior*, Hans Kelsen<sup>66</sup> mengatakan sebagai berikut :

..... *Since a legal norm is valid because it is created in a way determined by another legal norms, the latter is the reason of validity if the former. The relation*

*has the same content.*

---

66. Ibid. p. 123-124.

*between the norm regulating the creation of another norm and this other norm maybe presented as a relationship of super- and sub-ordination, ..... The norm determining the creation of another norm is superior, the norm created according to this regulation, the inferior norm.*

Azas hukum tersebut menghasilkan dasar sinkronisasi produk hukum yang sifatnya vertikal, artinya bahwa sebagai suatu sistem, produk hukum tersebut tidak memunculkan pertentangan pada substansinya. Namun demikian, kalau masih terdapat pertentangan maka antara produk hukum yang lebih tinggi (*superior*) dengan produk hukum yang lebih rendah (*inferior*), produk hukum yang lebih rendah (*inferior*) akan menjadi batal demi hukum (*void*).

Azas hukum yang kedua adalah *lex posterior derogat lege priori* (produk hukum yang baru mengalahkan produk hukum yang lama). Henry Campbell Black<sup>67</sup> memberikan pengertian terhadap azas ini sebagai berikut : "*A latter statute takes away the effect of prior one, but the latter statute must either expressly repeal, or be manifestly repugnant to the either one.*" Azas ini mengikat terhadap produk hukum yang mempunyai tingkatan yang sama tetapi waktu mulai pemberlakuannya yang berbeda. Dengan demikian, sejauh suatu produk hukum dengan tingkatan yang sama mengatur suatu obyek yang sama tetapi saling bertentangan, maka yang akan diberlakukan adalah produk hukum yang terbaru. Sementara itu produk hukum yang lama menjadi tidak berlaku demi hukum (*void*).

---

67. Black, Henry Campbell, 1968, *Black's Law Disctionary*, Revised Fourth Edition, West Publishing Co., p. 1057.

Azas hukum yang kedua tersebut melahirkan prinsip kepastian terhadap produk hukum secara horisontal. Artinya dengan memberlakukan azas tersebut, akan terpelihara prinsip kepastian hukum untuk menentukan produk hukum mana yang secara empiris akan diberlakukan dalam masyarakat pada suatu saat tertentu.

Dengan bertitik tolak pada dua azas hukum yang melahirkan prinsip sinkronisasi secara vertikal maupun secara horisontal, pada akhirnya akan dapat dilakukan analisis produk hukum (sesuai dengan fokus kajian thesis ini adalah hukum pajak penghasilan) dengan metode sinkronik dan diakronik.

## B. Hukum Sebagai Instrumen Rekayasa Sosial

Pada saat Indonesia memasuki Orde Baru, upaya untuk mengembangkan pembangunan adalah dilakukan melalui proses modernisasi. Ditilik dari teori pembangunan, dua teori besar (*grant theory*) sebagai teori dasar, yaitu teori modernisasi (*modernisation theory*) dan teori ketergantungan (*dependency theory*)<sup>67</sup>.

Teori modernisasi yang mulai berkembang pada dekade 1950-an dan 1960-an mengatakan bahwa agar negara-negara terbelakang (dan juga negara-negara sedang berkembang) dapat mengejar ketertinggalannya terhadap negara maju, maka negara-negara tersebut harus melakukan modernisasi dalam berbagai bidang kehidupan sebagaimana yang sekarang telah terjadi di negara

---

67. Teori modernisasi berkembang mulai tahun 1950an dan tahun 1960an. Teori ini berakar dari pemikiran dua sosiolog ternama, yaitu Emile Durkheim yang berpendapat bahwa terdapat dua tipe dasar masyarakat, yaitu masyarakat modern dan masyarakat tradisionil. Perbedaan mendasarnya terletak pada tingkat kohesivitas masyarakat yang ada didalamnya. Sosiolog lain adalah Max Weber. Sosilog yang terakhir ini menganalisis faktor penyebab timbulnya industrialisasi. Salah satu unsur yang penting adalah adanya organisasi yang rasional pada kesatuan bisnis untuk menetapkan keuntungan secara terus menerus dan melakukan akumulasi modal. Sedang teori ketergantungan (teori ini sering juga disebut teori keterbelakangan/*underdevelopment*) muncul oleh karena teori modernisasi dianggap mempunyai kelemahan karena kurang didukung bukti dan analisis yang kuat. Teori yang mulai berkembang pada akhir dekade 1960an sampai dekade 1980an ini berakar dari pemikiran teori Karl Marx tentang kapitalisme dan konflik kelas. Lihat lebih lanjut Webster, Andrew, *Introduction to the Sociology of Development*, p. 48-92. Lihat juga, Simon, Rita J. (editor), 1980, *Research in Law and Sociology*, JAI Press Inc. Greenwich, Connecticut, p. 129-172.



yang sudah maju (negara industri)<sup>68</sup>. Modernisasi tersebut antara lain harus dilakukan dalam bidang hukum. Dalam hubungannya pembangunan ekonomi, politik, dan sosial, modernisasi hukum dipandang memegang peranan yang sangat penting. Penganut teori modern ini berpandangan<sup>69</sup> : "*legal reform has a major role to play in the economic and political development of the LDCs, and the direction of the reform should be such as to beertow on the LDCs legal systems that are fundamentally similar to those found in the western world.*" Menurut doktrin *legal diffusionist* hukum yang modern merupakan suatu prasyarat fungsional dari industrialisasi.

Teori modernisasi ini mendapat kritikan, karena dianggap memiliki kelemahan yang sifatnya esensial, misalnya Becks-trom<sup>70</sup> melihat modernisasi hukum dinegara ketiga banyak mengalami kegagalan karena faktor tingkat pendidikan yang rendah, hakim yang tidak dapat memahami hukum yang modern, dll. Karektiristik khusus yang ada pada negara ketiga kemudian melahirkan pemikiran untuk mencari model pengembangan pembangunan baru, dan hasilnya kemudian terumuskan dalam teori keterbelakangan atau teori ketergantungan.

---

68. Simson, Rita J. and Spitzer, Steven, editor, 1980, *Research in Law and Sociology*, A Research Annual, JAI Press Inc. Greenwich, Connecticut, p.129-130.

69. Konsepsi reformasi yang dilakukan dengan cara mentransfer ke dunia ketiga terhadap gagasan dan kelembagaan yang telah berkembang di barat dengan harapan akan menghasilkan konvergensi pembangunan ekonomi, sosial dan politik, melahirkan "*legal diffusionism*". Loc. Cit.

70. Loc. Cit.

Teori ketergantungan atau keterbelakangan memiliki akar historis yang sangat kuat dan, yang pokok, preposisi teoritis pendekatannya dibuat secara induktif dari analisis berbagai keadaan historis yang konkret<sup>71</sup>. Pada intinya teori ketergantungan atau keterbelakangan ini mengatakan bahwa kemiskinan dapat diterangkan sebagai produk dari struktur ekonomi dan struktur sosial dan bukan dari nilai budaya<sup>72</sup>. Oleh karenanya untuk melakukan pembangunan negara ketiga tidak harus berusaha melakukan modernisasi dengan cara meniru apa yang ada dan telah dilakukan oleh negara barat.

Kalau teori modernisasi dan teori ketergantungan atau keterbelakangan merupakan teori besar (*grant theory*) yang sebenarnya tidak dapat secara langsung diterapkan, maka doktrin *legal diffusionist* merupakan salah satu bentuk *breakdown* dari *grant theory* tersebut. Doktrin *legal diffusionist* melihat bahwa perubahan hukum dapat dipergunakan untuk mendorong perubahan ekonomi, sosial dan politik yang ada. Apa yang telah dilakukan oleh *legal diffusionism* ini sebenarnya merupakan bentuk untuk melakukan perubahan dengan mempergunakan instrumen hukum. Atau dengan kata lain perubahan hukum dilakukan dalam kerangka rekayasa sosial (*social engineering*).

Dalam suatu sistem hukum, hukum bekerja melalui dua aspek yang menjadi fungsi hukum, yaitu hukum sebagai sarana untuk

---

71. Clements, Kevin P., 1997, *Teori Pembangunan, dari Kiri ke Kanan*, diterjemahkan oleh Endi Haryono, Pustaka Pelajar, Yogyakarta, hal. 60.

72. Webster, Andrew, 1984, *Introduction to the Sociology of Development*, p. 91.

melakukan kontrol sosial dan hukum sebagai sarana rekayasa sosial (*social engineering*)<sup>73</sup>.

Dalam fungsinya sebagai sarana untuk melakukan kontrol sosial, hukum "sepertinya" lebih bersifat statis, yaitu sekedar memecahkan masalah-masalah yang diperhadapkan kepadanya secara konkrit. Pola penyelesaian terhadap masalah yang diperhadapkan pada hukum adalah sesuai dengan norma-norma yang telah disepakati atau yang telah ada dalam masyarakat. Perilaku menyimpang, hendak dikembalikan pada norma yang telah ada. Dalam hal yang demikian hukum dipergunakan untuk mengatur hubungan-hubungan sosial yang ada dalam masyarakat<sup>74</sup>. Sifat statis dari hukum sebagai sarana kontrol sosial salah satunya disebabkan hukum sekedar dipergunakan untuk mempertahankan hubungan-hubungan serta kaedah-kaedah yang ada pada masa sekarang. Dengan demikian, kontrol atau pengawasan sosial itu dilakukan dengan mempergunakan tolok ukur yang telah ada dalam masyarakat. Dalam arti sempit, tolok ukurnya adalah hukum tetapi dalam arti luas tolok ukur kontrol sosial dapat

---

73. Pendapat ini dikemukakan oleh Roscou Pound. Namun demikian sebenarnya ada beberapa pendapat lain tentang fungsi hukum yang pembedaannya tidak sama dengan apa yang dikemukakan oleh Roscou Pound, misalnya C.F.G. Soenaryati Hartono. Soenaryati melihat fungsi hukum adalah hukum sebagai pemelihara ketertiban dan keamanan, hukum sebagai sarana pembangunan, hukum sebagai sarana penegakan keadilan dan hukum sebagai sarana pendidikan masyarakat. Lihat lebih lanjut Abdurrahman, 1987, *Tebaran Pikiran Tentang Studi Hukum dan Masyarakat* Multi Media Press, Jakarta, hal.58-59 dan Lili Rasjidi, 1991, *Filsafat Hukum, Apakah Hukum itu ?*, Remaja Rosdakarya, Bandung, hal. 202-208.

74. Satjipto Rahardjo, 1979, *Hukum dan Perubahan Sosial*, Alumni Bandung, hal. 123-124.

dimasukkan moral, keepatutan, dan hukum (baik yang tertulis maupun yang tidak tertulis). Ajaran yang dapat dikatakan sesuai dengan fungsi hukum yang demikian adalah mazab sejarah, dimana mazab ini melihat hukum sebagai hasil dari kristalisasi peristiwa yang ada didalam masyarakat. Pendapat yang demikian ini sebenarnya beerangkat dari thesis von Savigny yang mengatakan bahwa *das recht wird nicht gemacht, est ist und wird mit dem volke* (hukum itu tidak dibuat, teetapi tumbuh dan berkeembang bersama masyarakat).

Hukum sebagai instrumen untuk melakukan perubahan sosial (*social engineering*) sudah merupakan salah satu ciri yang menonjol pada hukum modern<sup>75</sup>. Hukum yang modern ini sifatnya sangat instrumental, oleh karena mempunyai andaian bahwa kehidupan sosial itu dapat dibentuk oleh suatu kemauan tertentu. Hukum tidak hanya sekedar merekam kembali pola-pola tingkah laku yang terdapat dalam masyarakat, melainkan diusahakan untuk menjadi sarana menyalurkan kebijakan-kebijakan yang dengan demikian bisa berarti menciptakan keadaan-keadaan yang baru. Pengertian dari hukum sebagai sarana untuk melakukan perubahan sosial adalah penggunaan hukum secara sadar untuk mencapai suatu tertib atau keadaan masyarakat sebagaimana yang dicita-citakan atau untuk melakukan perubahan-perubahan yang diinginkan. Dalam pandangan Daniel S. Lev, *social engineering*

---

75. Pengertian hukum modern sebenarnya tidak dapat didefinisikan secara tepat, melainkan hanya sekedar untuk membedakan dengan hukum tradisionil yang mempunyai penekanan untuk mempertahankan tertib masyarakat dan merekam kembali pola-pola tingkah laku yang terdapat dalam masyarakat. (Satjip-to Rahardjo, 1991, Loc. Cit. 198-205).

lebih terarah pada upaya untuk menciptakan suatu masyarakat sesuai dengan yang diinginkan oleh pembentuk hukum. Ada bahaya yang dikawatirkan oleh Lev, karena social engineering ini telah mempersempit ruang partisipasi masyarakat untuk ikut serta menentukan perubahan masyarakat yang diinginkan<sup>76</sup>.

Terhadap penggunaan hukum sebagai instrumen untuk melakukan rekayasa sosial, Daniel S. Lev memberikan komentarnya sebagai berikut :

..... *a tool of social engineering* itu mempunyai dua arti. Kadang-kadang dipakai dalam arti yang baik sekali, padahal ada bahaya yang bukan main disitu. Membicarakan hukum sebagai *tool of social engineering*, itu berarti memberikan kekuasaan yang amat penuh pada pemerintah..... Sedang istilah tersebut juga mempunyai dua arti, pertama sebagai suatu prosedur, suatu cara untuk merubah masyarakat dan yang kedua, yang teramat penting adalah secara material yaitu macam masyarakat seperti apa yang dikehendaki ? ..... Saya sendiri agak keberatan kepada konsep *a tool of social engineering* ..... Konsep itu dipakai sebanyak mungkin untuk mengadakan perubahan dalam masyarakat, memberikan bentuk-bentuk (tertentu) yang ternyata tidak selalu baik untuk orang-orang didalam masyarakat<sup>77</sup>.

Sekalipun terdapat kritik yang dikemukakan terhadap peran hukum untuk perubahan sosial dan keberatan terhadap konsep hukum *as a tool of social engineering*, ada beberapa sarjana yang masih meyakini bahwa hukum dapat dipergunakan sebagai

-----

76. Lihat lebih jauh pandangan Daniel S. Lev terhadap fungsi hukum sebagai *a tool of social engineering* dalam Rajagukguk, Erman, 1983, *Hukum dan Masyarakat*, Bina Aksara, Jakarta, hal. 72-80.

77. Daniel S. Lev dalam wawancara dengan Erman Rajagukguk sebagaimana dimuat dalam majalah Fokus, 31 Desember 1982. Lihat lebih lanjut Erman Rajagukguk, 1983, *Hukum dan Masyarakat*, Bina Aksara, Jakarta, hal. 72-80.

sarana untuk melakukan perubahan sosial. Misalnya, Satjipto Rahardjo berpendapat terhadap ide hukum sebagai rekayasa sosial sebagai berikut :

Menurut pendapat saya, hukum tetap bisa dipakai sebagai instrumen yang dipakai secara sadar untuk mencapai tujuan-tujuan tertentu. Hanya dalam menilai proses pencapaian tujuan itu kita tidak boleh berfikir seperti ilmu-ilmu alam. Yang jelas prosesnya akan berlangsung cukup panjang dan efek yang ditimbulkannya bisa merupakan efek yang sifatnya beerantai. Dalam keadaan yang demikian, maka hukum bisa digolongkan sebagai kedalam faktor penggerak mula-mula, yaitu memberikan dorongan secara sistematis<sup>78</sup>.

Sejalan dengan pendapat Satjipto tentang peranan hukum dalam perubahan sosial yang diinginkan adalah apa yang dikemukakan oleh Arnold M. Rose<sup>79</sup> yang mengatakan bahwa kalau ingin melihat peranan hukum dalam perubahan sosial, maka hal itu hendaknya dilihat dalam kemampuannya untuk melakukan suatu *initial push*. Dalam artian yang demikian, hukum dipandang lebih mampu memberikan dampak perubahan yang lebih cepat dibandingkan dengan opini publik atau berbagai bentuk institusi sosial yang lain.

Dari apa yang dikemukakan oleh Arnold M. Rose tersebut mengindikasikan bahwa perubahan sosial (sebagaimana yang diinginkan oleh pembentuk hukum) dipengaruhi oleh multifaktor. Sementara itu, perubahan yang ditimbulkan oleh hukum pada

---

78. Satjipto Rahardjo, 1991, Op. Cit. hal. 209.

79. Ibid. hal. 155

dasarnya lebih terjadi secara berangsur-angsur (incremental)<sup>80</sup>.

Bagi mereka yang berpandangan bahwa hukum dapat dipergunakan sebagai sarana untuk melakukan rekayasa sosial, langkah yang diambil harus dilakukan secara sistematis, yaitu dimulai dari identifikasi permasalahan sampai pemecahannya, yaitu :

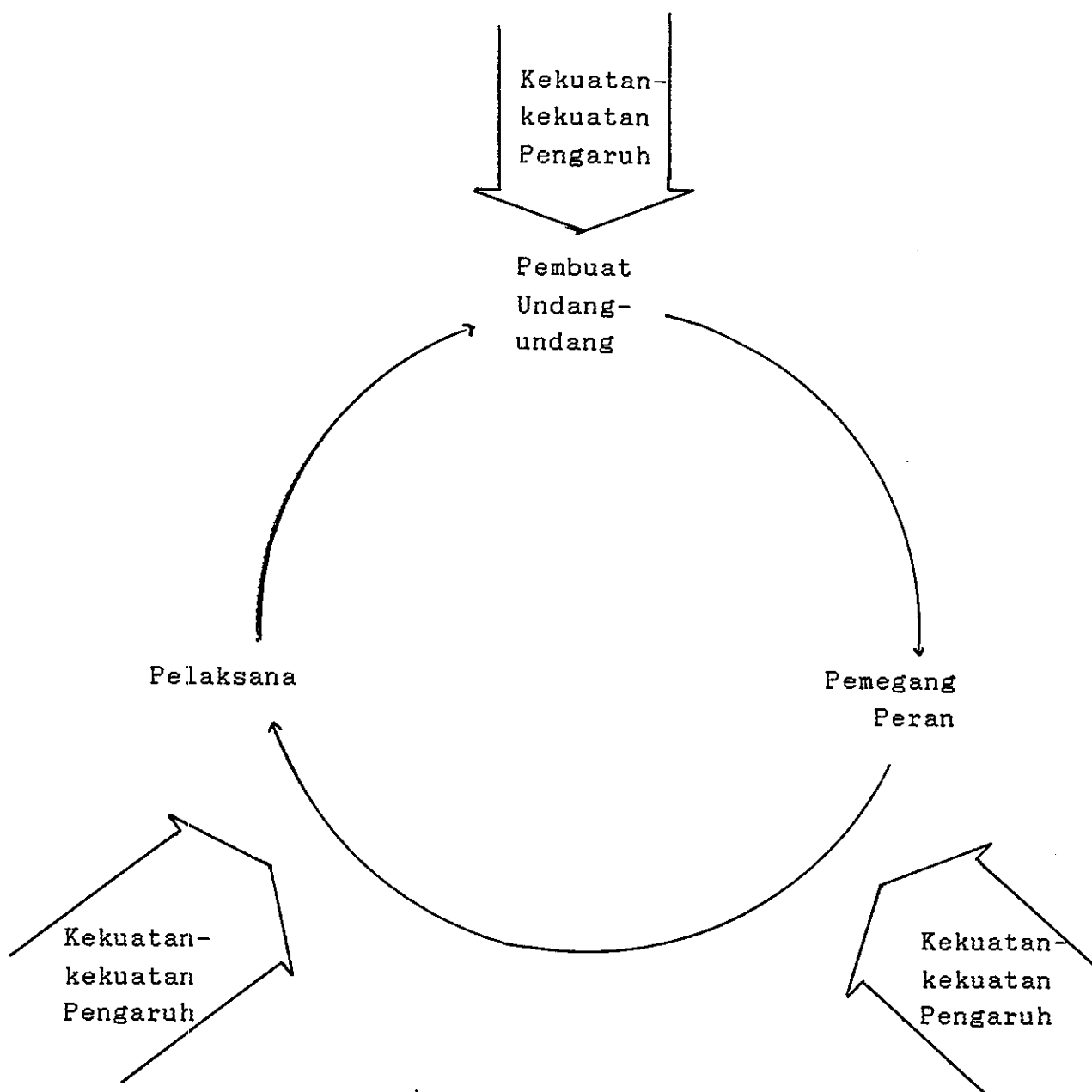
1. mengenal permasalahan yang dihadapi secara baik-baik, termasuk didalamnya pengenali masyarakat yang hendak menjadi sasaran penggarapan tersebut,
2. memahami nilai-nilai yang ada dalam masyarakat, hal ini penting apabila rekayasa sosial itu hendak diterapkan dalam masyarakat dengan sektor-sektor kehidupan yang majemuk, seperti : tradisionil dan modern.
3. membuat hipotesa-hipotesa dan memilih mana yang layak untuk dapat dilaksanakan,
4. mengikuti jalannya penerapan hukum dan mengukur efek-efeknya.

Dengan memperhatikan kekuatan-kekuatan yang berpengaruh terhadap proses pengaturan menurut pola rekayasa sosial dan aspek-aspek yang berhubungan dengan hal itu, Seidman<sup>81</sup> menggambarannya dalam bagan sebagai berikut :

---

80. Loc. Cit.

81. Diagram tersebut digambarkan oleh Robert B. Seidman sebagaimana dikutip oleh Satjipto Rahardjo. Ibid. 157.



Kalau bagan tersebut kemudian dikembangkan untuk menggambarkan fungsi rekayasa sosial pada produk hukum dalam bidang Pajak Penghasilan (PPh) adalah sebagai berikut :



Masukan —————> Pengubahan —————> Keluaran

Masukannya berupa :

1. Bangsa Indonesia dalam proses pembangunan memerlukan modal sebagai salah satu faktor produksi.
2. Kebutuhan modal tersebut (secara keseluruhan) tidak dapat dipenuhi oleh pemerintah melalui public saving.
3. Untuk itu pemerintah perlu mendorong sektor privat (baik domestik maupun asing) agar mau menanamkan modal di Indonesia.
4. Upaya mendorong sektor privat untuk menanamkan modal dilakukan antara lain dengan menciptakan iklim agar motivasi utama menanamkan modal, yaitu memperoleh keuntungan sebesar-besarnya lebih dimungkinkan untuk dapat direalisasikan.

Pengubahannya berupa :

1. Pembentukan UU PMA ( UU No. 1 tahun 1967) dan UU PMDN (UU No. 6 tahun 1968).
2. Berbagai ketentuan tentang fasilitas Pajak (penghasilan) yang mungkin diperoleh diperbaharui dengan UU No. 11 tahun 1970 tentang Perubahan dan Tambahan UU No. 1 tahun 1967 tentang Penanaman Modal Asing. Selain itu juga dikeluarkan UU No. 12 tahun 1970 tentang Tambahan dan Perubahan UU No. 6 tahun 1968 tentang Penanaman Modal Dalam Negeri.

3. Pada periode setelah reformasi perpajakan (tax reform) II, dilakukan penambahan dan perubahan UU No. 7 tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah ditambah dan diubah dengan UU No. 7 tahun 1991, dengan UU No. 10 tahun 1994.

Keluarannya berupa :

1. Terjadinya peningkatan penanaman modal dari sektor privat baik untuk PMA maupun PMDN.
2. Terjadinya peningkatan kegiatan ekonomi yang menjadi faktor utama untuk menggerakkan roda pembangunan Indonesia.

Kalau dilakukan penjelajahan terhadap isi ketentuan UU yang mengatur tentang pajak penghasilan, maka isi didalamnya lebih banyak merupakan pemberian arah dan penjabaran lebih lanjut dari politik hukum<sup>82</sup> yang menjadi dasar ditetapkannya UU tersebut. Sedang pemberian arah dan penjabaran tersebut masih merupakan garis besar saja. Dengan demikian keberhasilan

-----

82. Pada umumnya politik hukum yang menjadi dasar dikeluarkan suatu UU dapat dilihat pada konsideran suatu UU. Dalam kaitannya dengan itu, UU No. 1 tahun 1967 sebagaimana ditambah dan dirubah dengan UU No. 11 tahun 1970 dan UU No. 6 tahun 1968 sebagaimana ditambah dan diubah dengan UU No. 12 tahun 1970 mempunyai kesejajaran dalam politik hukumnya, yaitu : " ..... garis besar politik perpajakan dalam menghadapi pembangunan meliputi : peningkatan tabungan pemerintah melalui peningkatan penerimaan, merangsang tabungan masyarakat, mendorong investasi dan produksi ..... bahwa guna meningkatkan pembangunan di Indonesia perlu segera diciptakan suatu fiskal yang baik bagi pengusaha-pengusaha, khususnya bagi penanam modal.

rekayasa sosialnya sangat tergantung dari peraturan-peraturan yang menjabarkannya, khususnya peraturan pelaksanaan yang tingkatannya lebih rendah dari UU tersebut.

Menurut penulis, ketentuan-ketentuan yang mengatur Pajak Penghasilan jika dikaitkan dengan ketentuan tentang penanaman modal dapat dimasukkan ke dalam kategori penggunaan hukum sebagai rekayasa sosial. Alasannya adalah ketentuan-ketentuan tersebut menghendaki adanya perubahan yang mendasar dalam kegiatan-kegiatan perekonomian Indonesia yang pada pertengahan dekade 1960-an bersifat stagnan. Kehidupan ekonomi yang bergairah dengan ditandai terjadinya gelombang penanaman modal diharapkan akan memacu kesejahteraan rakyat Indonesia. Dampak pertumbuhan ekonomi tersebut akan mengakibatkan terjadinya perubahan sosial.

### C. Kebijakan Penanaman Modal Indonesia

Pertumbuhan ekonomi tidak dapat dipisahkan dari situasi politik. Setelah merdeka, Indonesia tidak dapat mengembangkan ekonominya oleh karena keadaan politik yang tidak stabil. Keadaan yang demikian ini berlanjut sampai dengan tahun 1966. Saat memasuki orde baru, pembangunan ekonomi didasarkan pada stabilitas politik, liberalisasi ekonomi dan masuknya arus modal asing<sup>83</sup>.

Tahun 1967 merupakan titik balik kebijakan penanaman modal di Indonesia (khususnya yang menyangkut penanaman modal asing). Periode sebelum tahun 1967, pembangunan Indonesia dilakukan dengan dasar berdiri diatas kaki sendiri (berdikari). Tetapi sejak tahun 1967 Indonesia menerapkan kebijakan "pintu terbuka" dengan ditandai pemberlakuan UU No. 1 tahun 1967 tentang Penanaman Modal Asing (PMA).

Dua faktor yang mendasari perubahan kebijakan pemerintah untuk membuka diri dalam bidang penanaman modal<sup>84</sup> adalah :

1. Modal asing lama yang menumpuk, yang diwarisi oleh pemerintah baru: Menurut catatan, jumlah modal asing lama yang merupakan hutang pemerintah Indonesia seluruhnya berjumlah US \$ 2,4 milyar (tahun 1966).

2. Kenyataan bahwa Indonesia tak mungkin membelanjai

---

83. Sadyadharma, Hendaru, 1992, Korean and Taiwanese Companies Investment in Indonesia, a Comparative Pattern in Investment, Yonsei University, Seoul-Korea, p. 23.

84. Ihalauw, John J.O.I., 1972, Dampak Sosiologis Penanaman Modal Asing, BPK Gunung Mulia, Yogyakarta.

dirinya sendiri dan oleh karena itu harus mengundang penggunaan modal asing baru untuk kepentingan-kepentingan rehabilitasi ekonomi serta merintis dasar-dasar bagi pembangunan Indonesia selanjutnya.

Perubahan kebijakan dalam penanaman modal Indonesia tersebut juga diikuti dengan "kampanye" mengundang modal asing untuk datang ke Indonesia, misal seperti apa yang dikemukakan oleh Prof. Sadli<sup>85</sup> dalam salah satu rapat di Bangkok sebagai berikut :

*When we started out attracting foreign investment in 1967 everything and everybody was welcome. We did not dare to refuse; we did not even dare to ask for bonafidity of credentials. We Needed a list of names and dollar figures. The first mining company virtually wrote its own ticket. Since we had no conception about mining contract, we accepted the draft written by the company as basis for negotiations and only commonsense and the desire to bag the first contract were our guideline. We still do not regret doing so<sup>86</sup>.*

Upaya menarik investor untuk menanamkan modal kemudian juga diikuti dengan pemberlakuan UU No. 6 tahun 1968 tentang Penanaman Modal Dalam Negeri (PMDN). Pemberlakuan UU yang terakhir ini dilatarbelakangi oleh tuntutan investor dalam

---

85. Pidato tersebut dikutip oleh majalah Far East Trade and Development, Vol 26 No. 5 May 1971 dalam artikel *Indonesia tightens and invesment contract with Western Europe*. Lihat lebih lanjut John J.O.I. Ihalauw, 1972, Op. Cit. hal 7.

86. Dalam bagian kampanye Sadli tersebut tersirat betapa kita berada pada posisi yang sifatnya sub-ordinatif, terutama didalam penentuan investor dan dalam bernegosiasi. Dengan demikian secara substantif bertentangan dengan kebijakan yang semula ditetapkan oleh regim orde baru yang menempatkan modal asing sebagai pelengkap dalam mengembangkan ekonomi Indonesia.

negeri yang merasa lebih dianak-tirikan dibandingkan dengan investor asing, karena bagi investor asing yang penanaman modalnya diatur dalam UU No. 1 tahun 1967 disediakan berbagai fasilitas yang secara ekonomis akan memberikan keuntungan secara langsung bagi investor, sedang bagi investor lokal tidak demikian.

Politik hukum dari kedua UU penanaman modal tersebut, sebenarnya tidak jauh berbeda. Hal itu antara lain dikatakan :

"..... bahwa kekuatan ekonomi potensiil yang dengan karunia Tuhan Yang Maha Esa banyak terdapat diseluruh wilayah tanah air yang belum diolah untuk dijadikan kekuatan ekonomi riil, yang antara lain disebabkan oleh karena ketiadaan modal, pengalaman dan teknologi. .... bahwa perlu diadakan ketentuan-ketentuan yang jelas untuk memenuhi kebutuhan akan modal guna pembangunan nasional, ....."

Dengan demikian menjadi jelas bahwa lahirnya dua UU penanaman modal tersebut adalah untuk mendorong percepatan penanaman modal. Untuk itu, tindakan pemerintah selain melakukan persiapan yang sifatnya menciptakan iklim usaha yang kondusif, juga menyediakan fasilitas insentif. Insentif yang diberikan kepada investor akan berkorelasi positif dengan peningkatan penanaman modal<sup>87</sup>.

---

87. Pendapat yang demikian didasarkan pada hasil pengamatan Bank Dunia (World Bank), khusus terhadap perkembangan penanaman modal di negara-negara Asia Tenggara. Kesimpulan tersebut dikatan : ..... *The Government has few direct policy instruments to affect private sector. But the principal lesson from East Asian and other countries is that policies that cinsistently improve the incentives and cli-*

Dengan adanya dua peraturan yang menjadi dasar orientasi penanaman modal di Indonesia (yaitu UU No. 1 tahun 1967 dan UU No. 6 tahun 1968), menarik untuk membandingkan pengertian modal yang diatur didalamnya. Dalam UU PMA ini, pengertian modal<sup>88</sup> diberikan arti secara luas, yaitu :

1. alat pembayaran luar negeri yang tidak merupakan bagian dari kekayaan devisa Indonesia, yang dengan persetujuan pemerintah digunakan untuk pembiayaan perusahaan Indonesia,
2. alat-alat untuk perusahaan, termasuk penemuan-penemuan baru milik orang asing dan bahan-bahan, yang dimasukkan dari luar ke dalam wilayah Indonesia, selama alat-alat tersebut tidak dibiayai dari kekayaan devisa Indonesia,
3. bagian dari hasil perusahaan yang berdasarkan UU ini diperkenankan ditransfer, tetapi dipergunakan untuk membiayai perusahaan Indonesia.

Dalam UU No. 6 tahun 1968, yang dimaksudkan dengan modal adalah "Bagian dari kekayaan masyarakat Indonesia, termasuk hak-hak dan benda-benda; baik yang dimiliki oleh negara maupun swasta nasional dan swasta asing yang berdomisili di Indonesia, yang disisihkan/disediakan guna menjalankan suatu usaha

-----  
...Continued...

*mates for private investment in internationally competitive activities provide a powerful stimulus to more and better investment. Lihat lebih lanjut Indonesia, Sustaining Development, The World Bank, Washington, D.C., 1994, p. 102-103.*

88. Pasal 2 UU No. 1 tahun 1967 tentang PMA.

sepanjang modal tersebut tidak diatur oleh ketentuan-ketentuan pasal 2 UU No. 1 tahun 1967 tentang PMA.<sup>89</sup>

Letak perbedaan pengertian modal dari kedua UU tersebut adalah pada sumber dari mana modal tersebut diperoleh. Sedang persamaannya terletak pada perumusan modal dalam pengertian yang luas, yang meliputi uang, barang berujud, dan barang tidak berujud yang dipergunakan untuk menjalankan usaha di Indonesia<sup>90</sup>.

Dalam perkembangannya, berbagai UU Penanaman Modal (PMA dan PMDN) beserta dengan peraturan pelaksanaannya telah diubah dan ditambah dengan peraturan lain sesuai dengan perkembangan ekonomi Indonesia dan untuk mengakomodir berbagai perkembangan yang terjadi dalam masyarakat. Setelah berjalan 30 (tiga puluh) tahun, kebijakan dasar penanaman modal masih tetap didasarkan pada UU No. 1 tahun 1967 untuk PMA dan UU No. 6 tahun 1968 untuk PMDN. Jika dilihat dari aspek legalnya, selama jangka waktu 30 tahun tersebut, memang diadakan perubahan-perubahan, tetapi perubahan tersebut lebih bersifat suplemen (pelengkap) dari kebijakan dasar penanaman modal tersebut. Namun demikian, secara substantif, kebijakan penanaman modal telah mengalami pergeseran yang sangat mendasar. Munculnya

---

89. Pasal 1 UU No. 6 tahun 1968

90. Oleh karena perbedaan antara modal asing dan modal dalam negeri sangat tipis, ada beberapa sarjana yang berpendapat bahwa pengaturan tentang penanaman modal untuk masa yang akan datang cukup apabila diatur dalam satu UU saja, yaitu UU Penanaman Modal. Dengan demikian pemikiran ini hendak menghilangkan dualisme pengaturan penanaman modal yang selama ini berlaku di Indonesia.



tekanan liberalisasi dari dunia internasional, telah mengakibatkan PMA tidak lagi sekedar unsur pelengkap dalam proses pembangunan di Indonesia, tetapi telah menjadi faktor yang dominan.

Khusus untuk PMA, terjadi perubahan arah pada saat UU No. 1 tahun 1967 diberlakukan jika dibandingkan setelah UU tersebut berjalan hampir 30 tahun, yaitu kalau PMA dahulu diarahkan ke model joint venture enterprises dan bidang usaha yang terbuka bagi PMA tidak terlalu banyak, tetapi sekarang - khususnya dengan diberlakukannya PP No. 2 tahun 1996 - PMA dimungkinkan memiliki modal 100 % di Indonesia, demikian juga bidang usaha yang terbuka bagi PMA juga semakin diperluas.

Dengan diberlakukannya dua UU penanaman modal (PMA dan PMDN), maka sampai sekarang penanaman modal di Indonesia dapat dikelompokkan menjadi 3, yaitu :

1. PMA yang tunduk pada UU No. 1 tahun 1967 beserta dengan peraturan pelaksanaan lainnya.
2. PMDN yang tunduk pada UU No. 6 tahun 1967 beserta dengan peraturan pelaksanaan lainnya.
3. Penanaman modal yang tidak dapat dikategorikan dengan PMA atau PMDN.

Kalau dilihat dari latar belakang diberlakukannya UU No. 1 tahun 1967 dan UU No. 6 tahun 1968, terlihat bahwa perbedaan antara PMA dan PMDN masih memiliki relevansi. Namun pada perkembangan yang akan datang, perbedaan tersebut sebenarnya sudah tidak relevan lagi. Alasannya adalah latar belakang perbedaan tersebut berkaitan dengan pemberian fasilitas dan

ketentuan dan prosedur penanaman modal baik pada PMA maupun pada PMDN. Namun dalam perkembangannya, khususnya karena kebutuhan modal untuk menunjang pembangunan Indonesia, perbedaan tersebut sudah tidak bersifat substansial lagi. Selain dari itu, liberalisasi arus modal akan membawa pada suatu kondisi yang sulit untuk membedakan PMA dan PMDN. Oleh karenanya, dalam jangka panjang Indonesia perlu memikirkan untuk melakukan perubahan pengaturan PMA dan PMDN menjadi satu UU yang mengatur tentang penanaman modal. Peraturan yang baru tersebut juga diharapkan dapat mengakomodir pergeseran-pergeseran asumsi yang sifatnya mendasar, misalnya dengan melakukan harmonisasi dengan ketentuan-ketentuan dalam *World Trade Organisation (WTO)*.

Untuk melakukan pengkajian terhadap motivasi melakukan penanaman modal, ada berbagai teori yang membicarakan hal ini, diantaranya adalah teori lokasi (*location theory*) dan teori pemilihan sumber (*eclectic theory*).

Teori lokasi dikembangkan oleh Neil Hood and Stephen Young dan John H. Dunning<sup>91</sup>. Teori ini menjelaskan bahwa suatu perusahaan memilih satu lokasi tertentu dalam berinvestasi. Pemilihan ini didasarkan pada pertimbangan bahwa secara khusus lokasi tersebut "penuh" dengan factor yang menarik untuk berinvestasi. Faktor-faktor yang dipertimbangkan tersebut terdiri dari aspek hambatan perdagangan (*trade barriers*), upah buruh yang murah (*low labour cost*), ketersediaan bahan baku (*avai-*

---

91. Lihat Roos Kities Andari, 1995, Op. Cit. hal. 13-14.

*libility of row material*), skala pasar (*market size*), pertumbuhan (*growth*) dan kebijakan pemerintah (*host government policies*). Dunning lebih memerinci lagi faktor yang mendasari pemilihan lokasi berinvestasi, misalnya intervensi pemerintah, pengawasan terhadap impor, hambatan tarif, tarif pajak, fasilitas dan perangsang pajak, iklim berusaha, stabilitas politik, dll.

Sedang teori pemilihan sumber (*eclectic theory*) dikembangkan oleh Yoon Dae Euh dan Sang H. Min<sup>92</sup>. Mereka mengkategorikan tiga alasan yang mendasari orang berinventasi, yaitu :

1. pencarian pasar (*market seekers*), yang terdiri dari potensi pertumbuhan pasar lokal, ekspor ke negara ketiga, kemampuan pasar lokal bertahan terhadap penetrasi perusahaan dari negara ketiga, kuota dan pembatasan-pembatasan impor dari pemerintah;
2. alasan mencari efisiensi produk, yaitu dengan menggunakan upah tenaga kerja yang murah,
3. alasan untuk mencari bahan mentah, yaitu untuk menjamin terhadap kebutuhan akan sumber alam yang diperlukan dalam proses produksi.

Dengan melihat *location theory* dan *eclectic theory*, dapat dilihat perbedaan titik berat faktor-faktor yang dilihat. Pada teori lokasi yang dipertimbangkan meliputi baik dari faktor ekonomi, faktor kebijakan pemerintah maupun faktor politik. Sedang teori pemilihan sumber semata-mata hanya mempertimbang-

---

92. Ibid. hal 17-18.

kan faktor ekonomi saja. Dalam kenyataannya faktor yang mempengaruhi minat investor menanamkan modal bersifat lebih kompleks. Sementara itu *Japan External Trade Organisation* (*Jetro*) mengklasifikasikan faktor-faktor tersebut menjadi 5 (lima) kelompok, yaitu :

1. potensi pasar lokal,
2. situasi ketenaga kerjaan, yaitu berkenaan dengan upah buruh yang murah,
3. kondisi stabilitas politik yang sehat dan mantap,
4. dukungan insentif yang diberikan oleh pemerintah,
5. ketersediaan infrastruktur.

Sekalipun dua teori tersebut dibangun untuk menjelaskan motivasi berinvestasi dinegara asing, namun demikian kalau ditelaah lebih dalam lagi alasan-alasan tersebut tidak hanya diperlukan oleh investor asing tetapi juga bagi investor lokal. Dengan demikian, teori tersebut pada dasarnya dapat diberlakukan juga untuk menganalisis motivasi berinvestasi bagi (dalam konteks Indonesia) PMA maupun PMDN.

Setelah Indonesia menerapkan kebijakan pintu terbuka dalam PMA dan melakukan penataan terhadap PMDN, penanaman modal menunjukkan perkembangan yang sangat baik. Data perkembangan penanaman modal<sup>93</sup>, adalah sebagai berikut : untuk PMDN sejak tahun 1968 sampai dengan bulan Agustus 1997 jumlah modal yang diinvestasikan adalah Rp. 564.571,7 milyar, dengan

---

93. Lihat lebih lanjut : Statistik Ekonomi Keuangan Indonesia, Vol.XXX No. 11, November 1997, Bank Indonesia, Jakarta, hal. 148.

total proyek sebanyak 10.778 buah. Kalau diperinci jumlah modal yang diinvestasikan di pulau Jawa, diperoleh angka sebesar Rp. 331.459,6 milyar dengan total proyek sebanyak 7.127 buah. Sisanya ditatanamkan diluar pulau Jawa. Sedang untuk PMA diperoleh data sebagai berikut : sejak tahun 1967 sampai dengan bulan Agustus 1997 telah ditamkan modal sebesar 192.029,6 juta dolar AS. Jumlah tersebut terbagi kedalam 5.313 buah proyek. Sedang kalau diperinci lokasi investasi antara Jawa dan luar Jawa, diperoleh angka sebagai berikut : untuk pulau Jawa telah diinvestasikan modal sebesar 121.034,4 juta dolar AS, yang terbagi kedalam 4.084 buah proyek, sedang sisanya diinvestasikan diluar pulau Jawa.

Dari data tersebut dapat diketahui bahwa alokasi investasi untuk PMDN di pulau Jawa mencapai 58.71% dari total PMDN di Indonesia, sedang jumlah proyek investasi yang dilakukan mencapai 66,13% dari total proyek PMDN. Sedang untuk PMA, yang diinvestasikan di pulau Jawa mencapai 63.03% dengan jumlah proyek PMA mencapai 77,06%. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa konsentrasi PMDN baik dilihat dari dana yang diinvestasikan maupun dari jumlah proyeknya terjadi di pulau Jawa. Bahkan untuk PMA, baik dilihat dari dana yang diinvestasikan maupun dari jumlah proyeknya, konsentrasi di pulau Jawa jauh lebih tinggi apabila dibandingkan dengan PMDN.

Kalau dilihat dari rata-rata investasi dana untuk setiap proyek, diperoleh kesimpulan sebagai berikut : Untuk PMDN pada tingkat nasional, rata-rata dana yang diinvestasikan untuk setiap proyek adalah Rp. 53,3819 milyar. Jumlah ini lebih

tinggi dibanding dengan rata-rata dana yang diinvestasikan untuk proyek di pulau Jawa, yang mencapai RP. 46,5078 milyar. Sedang untuk PMA memiliki kecenderungan yang sama, yaitu rata-rata dana yang diinvestasikan di pulau Jawa berada dibawah rata-rata nasional. Angkanya adalah sebagai berikut : rata-rata PMA secara nasional adalah US \$ 29.5638 juta, dan untuk pulau Jawa adalah US \$ 36.1434 juta .

#### D. Pengaruh Pajak Terhadap Penanaman Modal

Menurut The Shorter Oxford English Dictionary<sup>94</sup>, yang dimaksud dengan menanam modal (*invest*) *as to employ money in the purchase of anything from which interest or profit is expected*. Kepentingan dari orang menanamkan modal adalah memperoleh keuntungan. Atas dasar pertimbangan tersebut, investor akan berusaha untuk mempergunakan setiap peluang yang ada untuk meningkatkan keuntungan dan setelah itu berusaha untuk tetap mempertahankan keuntungan yang telah diperolehnya. Dilihat dari aspek ini, pembebanan Pajak Penghasilan bersifat kontraktif. Artinya, pengenaan pajak (penghasilan) bagi perusahaan atau pengusaha akan melahirkan konflik kepentingan antara perusahaan atau pengusaha disatu sisi dengan pemerintah disisi yang lain. Pajak Penghasilan merupakan pungutan yang dilakukan oleh pemerintah (dalam hal ini fiscus) terhadap penghasilan yang diperoleh oleh perusahaan dan/atau pengusaha sebagai setiap wajib pajak. Atau dengan kata lain, penghasilan merupakan obyek dari pengenaan Pajak Penghasilan.

Pengertian autentik dari penghasilan adalah setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan dengan nama dan dalam

---

94. Essinger, James and Lowe, David, 1997, *The Handbook of Investment Management*, FT. Pitman Publishing, London, p. 3.

bentuk apapun<sup>95</sup>. Pengertian penghasilan tersebut pada dasarnya menganut prinsip pemajakan atas penghasilan dalam arti luas (*broad tax principle*). Demikian juga dalam rumusan penghasilan dilakukan pelepasan terhadap azas sumber. Azas ini dering disebut juga dengan *wolrd wide income principle*. Dengan prinsip ini, penghasilan yang menjadi obyek pajak tidak lagi dipisahkan dari mana sumbernya. Terhadap semua itu, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, menjadi obyek pengenaan Pajak Penghasilan.

Dipandang dari sudut investor, pembebanan pajak akan mengakibatkan secara riil keuntungan yang dapat dinikmatinya (*disposable income*) menjadi lebih kecil dibandingkan dengan keuntungan usaha yang sesungguhnya. Besarnya keuntungan sebenarnya adalah sebesar *earning before interest and tax (EBIT)* tetapi mereka hanya dapat menikmati sebesar *earning after interest and tax (EAIT)*.

Oleh karena adanya prinsip setiap pembebanan pajak akan mengakibatkan berkurangnya keuntungan investor, maka prinsip pembebanan pajak akan menghambat minat investor untuk menanamkan modal. Sebaliknya, setiap tindakan untuk memperkecil atau bahkan menghilangkan pemungutan pajak akan berakibat memberikan rangsangan untuk menanamkan modal. Prinsip yang demikian ini akan mempunyai tingkat hubungan yang sifatnya signifikan apabila didasarkan pada asumsi bahwa faktor-faktor lain yang mempengaruhi perilaku investor untuk berinvestasi

---

95. Pasal 4 ayat 1 UU No. 1 tahun 1994 tentang Pajak Penghasilan.



bersifat tetap. Misalnya, tingkat pendapatan masyarakat tetap, tingkat pertumbuhan ekonomi sama, tingkat upah buruh sama, tingkat resiko politik sama (political risk), dll.

Dari apa yang telah diuraikan ini dapat diambil kesimpulan bahwa antara pembebanan pajak dengan minat investor untuk berinvestasi, terdapat hubungan yang sifatnya fungsional. Sifat hubungan fungsional tersebut paling tidak dapat kita lihat dari kepentingan negara, kepentingan investor, dan kepentingan rakyat. Dalam jangka pendek, negara mempunyai kepentingan untuk mendorong (dengan mempergunakan instrumen pajak melalui fungsi regulasinya) agar perekonomian suatu negara tumbuh. Dengan bertitik tolak dari pertumbuhan ekonomi, maka kepentingan negara dalam jangka panjang, yaitu untuk menjamin peningkatan penerimaan negara secara berkesinambungan (fungsi budgeter). Dari sisi kepentingan rakyat, mereka akan diuntungkan karena tersedia lapangan kerja yang akan memberikan kemampuan rakyat untuk meningkatkan daya beli dan pada akhirnya akan meningkatkan kesejahteraan rakyat. Dalam skala makro, kesejahteraan rakyat yang tinggi akan memberikan dampak positif pada berbagai bidang kehidupan manusia yang lain. Sedang kepentingan investor adalah untuk memperoleh keuntungan secara maksimal.

Hubungan fungsional tersebut, kadang kala menimbulkan benturan-benturan kepentingan. Misalnya antara negara dengan investor. Pada dasarnya masing-masing pihak ini mempunyai kepentingan yang berlawanan, utamanya terhadap aktivitas penanaman modal dan berlangsungnya kegiatan ekonomi.

Kepentingan yang berlawanan ini akhirnya melahirkan konflik<sup>96</sup>.

Pengaruh pemungutan pajak terhadap kehidupan ekonomi, termasuk didalamnya tindakan investor untuk berinvestasi telah menjadi pusat kajian beberapa sarjana. Diantaranya adalah :

1. A.T. Peacock dan J. Wiseman

Sarjana ini sebenarnya mengembangkan teori perkembangan pengeluaran pemerintah. Namun demikian, dalam teorinya tersebut mereka sampai pada kesimpulan adanya hubungan fungsional pembebanan pajak dan minat berinvestasi.

Dalam teorinya tersebut, Peacock-Wiseman<sup>97</sup> mengemukakan : "Perkembangan ekonomi menyebabkan pemungutan pajak semakin meningkat, walaupun tarif pajak tidak berubah; dan meningkatnya penerimaan pajak menyebabkan pengeluaran pemerintah juga semakin meningkat. Oleh karena itu dalam keadaan normal, meningkatnya *GNP* (*Gross National Product*) menyebabkan penerimaan pemerintah menjadi semakin besar. Apabila keadaan normal tersebut terganggu, misalnya karena adanya perang, maka pemerintah harus memperbesar pengeluarannya untuk membiayai perang. Karena itu penerimaan pemerintah dari pajak juga (harus) meningkat, dan pemerintah meningkatkan penerimaannya tersebut dengan cara menaikkan

---

96. Himawan, Charles, 1980, *The Foreign Investment Process in Indonesia*, Gunung Agung, Singapore, p. 259.

97. Mangkoesoebroto, Guritno, 1993, *Ekonomi Publik*, Edisi ke 3, BPFE Yogyakarta, Yogyakarta, hal. 173-176.

tarif pajak sehingga dana swasta untuk investasi dan konsumsi menjadi berkurang. Keadaan ini disebut efek pengalih (displacement effect)."

Dari apa yang dikemukakan oleh Peacock-Wiseman, dapat pula kita lihat sebaliknya, yaitu dengan mengambil kesimpulan bahwa penurunan tarif pajak atau pembebasan pengenaan pajak akan mengakibatkan dana swasta untuk investasi dan untuk konsumsi akan menjadi semakin besar. Efek pengalih (displacement effect)-nya, dapat kita lihat dalam hubungan sebagai berikut : pembebanan pajak merupakan penyedotan<sup>98</sup> dana swasta, dana yang disedot tersebut akan mengakibatkan sektor publik dapat membiayai berbagai kegiatan ekonomi. Dengan cara ini sebenarnya terjadi pengalihan berbagai kegiatan ekonomi dari sektor swasta ke sektor publik. Demikian juga sebaliknya, memperkecil penyedotan dana sektor swasta berarti membiarkan dana (yang tidak tersedot tersebut) tetap berada disektor swasta, hal ini akan mengakibatkan sektor swasta berkesempatan untuk melakukan kegiatan ekonomi, diantaranya melalui investasi

---

98. Salah satu teori pembenar pemungutan pajak adalah Teori Daya Beli. Menurut teori ini pajak diibaratkan sebagai pompa yang menyedot daya beli dari rumah tangga dalam masyarakat untuk rumah tangga negara, yang kemudian menyalurkan kembali kepada masyarakat melalui saluran lain dengan maksud untuk memelihara hidup masyarakat dan untuk membawanya kearah tertentu. Lihat lebih jauh : Brotodihardjo, Santoso, 1995, Op. Cit. hal 35-36.

## 2. Dornbusch dan Fischer

Dua sarjana ini mengembangkan teori *supply-side economics*. Mereka memperkirakan bahwa pemotongan pajak akan mem-percepat kenaikan pertumbuhan, dan oleh karenanya mam-pu memberikan hasil yang lebih tinggi apabila diban-dingkan dengan penerimaan pajak bagi pemerintah<sup>100</sup>. Titik berat dari pandangan mereka adalah : "Supply-side economics lay heavy stress on the incentive effects of taxation in determining the behavior of the economy.<sup>101</sup>"

Teori ini melahirkan dua kelompok yang memberikan pandangan pada "suply side" yang berbeda. Pandangan yang lebih dominan dikemukakan oleh Martin Feldstein dari Harvard University dan Michael Boskin dari Stanford University. Kelompok ini memberikan penekanan pada arti penting dari pemberian insentif perpajakan untuk mendorong pertumbuhan, dengan mempengaruhi tabungan dan penanaman modal. Dari hasil penelitiannya terhadap jurnal ilmiah untuk beberapa tahun dan pengaruhnya dalam profesi ekonomi, diperoleh hasil bahwa hanya sedikit dari ahli ekonomi yang percaya bahwa insentif tidak penting. Kelompok lainnya adalah mereka berada dipinggiran yang radikal. Kelompok yang

---

100. Dornbusch, Rudiger and Fischer, Stanley, 1984, *Macro Economics*, McGraw-Hill International Book Company, Auckland etc. p. 573.

101. Loc. Cit.

terakhir inilah yang memperoleh publikasi secara meluas. Radikalisme dari kelompok ini terlihat dari pandangan mereka yang melebih-lebihkan pengaruh dari pemotongan pajak terhadap tabungan, investasi dan penyediaan tenaga kerja. Selain itu juga pengaruh pemotongan pajak terhadap penerimaan pemerintah dari sektor pajak.

Setelah mengkaji hubungan antara pajak dengan penanaman modal, penulis perlu juga untuk mengkaji hubungan antara hukum pajak dengan penanaman modal.

Pada bagian terdahulu telah dilihat apa yang dimaksud dengan hukum pajak itu. Sebagai suatu produk hukum, hukum pajak mengatur berbagai aspek tentang hubungan antara wajib pajak dan fiscus dalam hubungannya dengan pengalihan harta (dalam arti sempit adalah uang) dari sektor privat ke sektor publik. Salah satu hal yang diatur dalam hukum pajak adalah seberapa besar beban yang harus dipikul oleh wajib pajak dalam pembayaran pajak (*tax incidence*). Perbedaan kepentingan antara fiscus dengan wajib pajak akan melahirkan sifat hubungan yang bertolak belakang. Dari aspek pembebanan pajak, naik turunnya beban pajak dapat dipergunakan sebagai instrumen untuk mendorong atau menghambat tujuan-tujuan tertentu yang telah ditetapkan.

Doktrin *legal deffusionist* melihat bahwa tindakan untuk memodernisasikan hukum merupakan prasyarat yang sifatnya

fungsional untuk terjadinya industrialisasi<sup>102</sup>. Dengan memberikan serangkaian pengharapan yang sifatnya (relatif) permanen, diharapkan bahwa hukum yang modern dapat mengalihkan penanaman modal dari spekulasi jangka pendek kedalam investasi jangka panjang yang produktif<sup>103</sup>. Dengan demikian penganut *legal diffusion* melihat bahwa hukum mempunyai hubungan yang sifatnya fungsional dengan kehidupan ekonomi (baca : penanaman modal). Pendirian yang demikian ini kalau kemudian dilihat dari sisi yang lain, dapat dikatakan bahwa hukum dapat dijadikan instrumen untuk mendorong atau menghambat laju pertumbuhan penanaman modal. Permasalahannya adalah bagaimana kebijakan perpajakan yang dituangkan kedalam produk hukum tersebut dapat mendorong penanaman modal ? Satjipto Rahardjo<sup>104</sup> lebih melihat bahwa hukum akan menjadi penggerak mula-mula, yaitu memberikan dorongan terjadinya perubahan secara sistematis. Oleh karena itu untuk dapat secara empirik melihat perubahan sebagaimana yang dikehendaki oleh pembentuk produk hukum, memerlukan waktu yang panjang. Sejalan dengan pemikiran Satjipto Rahardjo adalah Arnold M. Rose<sup>105</sup>, yang berpendapat bahwa perubahan keadaan (tindakan berinvestasi, misalnya) yang disebabkan oleh karena adanya produk hukum harus dilihat kemampuan hukum itu untuk memberikan *initial push* ke arah

---

102. Supra hal.

103. Simon, Rita J. and Spitzer, Steven, 1980, Op. Cit. p. 130.

104. Supra hal. 58.

105. Supra hal. 58.

perubahan yang dikehendaki.

Apabila pengaruh hukum ini kemudian dipersempit kedalam fungsi hukum pajak untuk mendorong penanaman modal, maka sejak semula harus disadari bahwa insentif pajak bukanlah faktor tunggal. Oleh karenanya, naik turunnya investasi tidak semata-mata dipengaruhi oleh ada tidaknya insentif pajak. Namun demikian ketentuan hukum pajak penghasilan yang memberikan insentif untuk mendorong penanaman modal dapat diletakkan sebagai faktor penggerak mula-mula (istilah Satjipto Rahardjo) atau sebagai *initial push* (istilah Arnold M. Rose) ke arah peningkatan penanaman modal.

### **BAB III**

#### **HASIL PENELITIAN DAN ANALISIS DATA**

Pada Bab ini akan disajikan hasil penelitian dan analisis terhadap data yang menjadi fokus penulisan thesis. Garis besar penyajian data dan analisis data dapat dipilah menjadi tiga kelompok, yaitu kebijakan pemerintah dalam perpajakan (khususnya PPh) sebagai instrumen untuk mendorong penanaman modal, konsistensi kebijakan perpajakan (khususnya PPh) baik secara vertikal maupun secara horisontal, dan implementasi kebijakan perpajakan dan pengaruhnya terhadap penanaman modal.

Atas dasar ketiga fokus tersebut, bagian berikut ini akan diuraikan berturut-turut sesuai dengan sistematika tersebut.

#### **A. Kebijakan Pemerintah Dalam Bidang Perpajakan (Khususnya PPh) Sebagai Instrumen Untuk Mendorong Penanaman Modal**

##### **1. Reformasi Perpajakan II (1994-Sekarang) dan Perbandingan Dengan Periode-Periode Sebelumnya**

Memasuki Pembangunan Jangka Panjang (PJP) II, Indonesia diperhadapkan pada tantangan-tantangan sebagai berikut<sup>106</sup> :

- a. Pertumbuhan penduduk yang cukup besar dan perubahan demografis masyarakat akan menuntut tersedianya lapangan kerja sekitar 2,5 juta per tahun. Untuk menampung

---

106. Lihat : Nota Keuangan Tahun 1994/1995, Bank Indonesia, Jakarta, hal. 21-22.



angkatan kerja sebesar itu, pertumbuhan sektor industri perlu diperluas dan karena itu proses transformasi struktural perekonomian Indonesia dari perekonomian agraris menuju perekonomian yang berstruktur industri perlu dipercepat.

- b. Perubahan struktural perekonomian menuju perekonomian yang bertumpu pada industri akan menyebabkan perubahan pola kependudukan, khususnya urbanisasi. Urbanisasi pada akhirnya akan menimbulkan tekanan-tekanan pada permintaan fasilitas dan prasarana kehidupan yang lebih baik di pusat-pusat industri dan perkotaan.
- c. Semakin menipisnya sumber-sumber daya alami yang saat ini sangat berperan dalam memberikan sumbangan bagi dana pembangunan dan merupakan andalan ekspor Indonesia dipasaran dunia. Oleh karena itu proses industrialisasi yang diharapkan akan meningkatkan nilai tambah, perlu diusahakan untuk bertumpu pada sumber-sumber daya alami yang dapat diperbaharui.
- d. Perubahan-perubahan perekonomian dunia, dimana beberapa negara diramalkan akan mengalami tingkat pertumbuhan ekonomi yang cukup pesat seperti Cina, beberapa negara Asia Tenggara dan Eropa. Pertumbuhan yang tidak seimbang itu akan melahirkan persaingan baru dalam memperebutkan modal di pasar internasional. Pertumbuhan ekonomi dunia menuntut investasi yang meningkat pula, sehingga ketersediaan modal investasi akan diperebutkan dengan kompetisi yang lebih ketat.

e. Kemajuan-kemajuan yang telah dicapai sebagai hasil pembangunan harus tetap dijaga terhadap dampak sampingan dari pembangunan itu sendiri dalam bentuk kerusakan lingkungan dan kerusakan sosial. Untuk memelihara pertumbuhan yang berkesinambungan, pelestarian sumber daya alam perlu mendapat perhatian.

Untuk mengatasi tantangan tersebut, Indonesia harus berusaha untuk tetap mempertahankan tingkat pertumbuhan yang tinggi dengan memberikan perekanan pada pemerataan hasil pembangunan. Ini berarti dibutuhkan modal yang besar untuk menggerakkan roda perekonomian. Sementara itu untuk memenuhi kebutuhan modal, Indonesia (seperti juga negara berkembang yang lain), dihadapkan pada permasalahan yang sifatnya struktural, yaitu terdapat kesenjangan antara tabungan dengan investasi yaitu fenomena kelangkaan dana pembangunan yang bersumber dari dalam negeri guna membiayai investasi yang diperlukan<sup>107</sup>.

Reformasi perpajakan tahun 1994 merupakan salah satu tindakan antisifatif untuk mengatasi tantangan tersebut. Reformasi perpajakan tahun 1994 dilakukan dengan antara lain memunculkan fungsi regulasi untuk mendorong peningkatan penanaman modal. Dengan demikian, keberfihakan UU pajak yang baru (1994) kepada investor merupakan salah satu cara memacu investasi untuk memenuhi kebutuhan modal, yang tidak mungkin dapat dicukupi dari investasi publik saja.

---

107. Lihat : Nota Keuangan Tahun 1995/1996, Bank Indonesia, Jakarta, hal. 4-5.

Politik hukum dari reformasi perpajakan 1994, khususnya untuk PPh, dapat dilihat pada dasar pertimbangan yang digunakan, yaitu :

- a. bahwa pelaksanaan pembangunan nasional telah menghasilkan perkembangan yang pesat dalam kehidupan nasional, khususnya dibidang perekonomian, termasuk berbagai bentuk dan praktek penyelenggaraan kegiatan usaha yang belum tertampung dalam UU No. 7 tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah dengan UU No. 7 tahun 1991,
- b. bahwa dalam usaha untuk selalu menjaga agar perkembangan perekonomian seperti tersebut di atas dapat berjalan sesuai dengan kebijakan pembangunan yang bertumpu pada Trilogi Pembangunan sebagaimana diamanatkan oleh GBHN, dan seiring dengan itu diciptakan kepastian hukum yang berkaitan dengan aspek perpajakan bagi bentuk-bentuk dan praktek penyelenggaraan kegiatan usaha yang terus berkembang, diperlukan langkah-langkah penyesuaian yang memadai terhadap UU No. 7 tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, sebagaimana telah diubah dengan UU No. 7 tahun 1991,
- c. ....

Upaya mendorong investasi dengan memunculkan fungsi regulasi PPh tersebut dapat diperjelas melalui penjelasan UU No. 10 tahun 1994 pada bagian arah dan tujuan penyempurnaan, sebagai berikut :

- a. ....
- b. ....
- c. menjunjung kebijaksanaan pemerintah dalam rangka meningkatkan pertumbuhan, pemerataan pembangunan dan investasi di seluruh wilayah Indonesia.
- d. ....
- e. ....
- f. menunjang usaha pengembangan sumber daya manusia, ilmu pengetahuan dan teknologi, pelestarian ekosistem, sumber daya alam dan lingkungan hidup,

g. ....

Pada bagian lain dari penjelasan umum UU No. 10 tahun 1994, dapat disimpulkan bahwa wujud konkrit dorongan penanaman modal dilakukan dalam hal-hal sebagai berikut : perlakuan biaya ter-tentu, pemberian fasilitas perpajakan kepada WP yang melakukan penanaman modal dibidang tertentu dan/atau di daerah tertentu, ketentuan kompensasi kerugian, ketentuan tentang penyusutan, penurunan tarif pajak, dll.

Berikut akan dikaji lebih lanjut dengan melakukan identifikasi peraturan yang mengatur fungsi regulasi PPh. untuk mendorong penanaman modal setelah reformasi perpajakan pada tahun 1994.

#### **a. Ketentuan Tarif PPh.**

Ketentuan tentang tarif PPh. diatur dalam pasal 17 UU No. 10 tahun 1994. Dibandingkan dengan besarnya tarif PPh. sebagaimana diatur dalam pasal 17 UU No. 7 tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan UU No. 7 tahun 1991, pasal 17 UU No. 10 tahun 1994 mengenakan tarif yang lebih rendah.

Dalam pasal 17 UU No. 10 tahun 1994 diatur tarif sebagai berikut :

Tarif yang diterapkan atas Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak dalam negeri adalah sebagai berikut :

Tabel 1 : Tarif Pajak Penghasilan

Lapisan Penghasilan Kena Pajak	Tarif
Sampai dengan Rp. 25.000.000,-	10%
Diatas Rp. 25.000.000,- sampai dengan Rp. 50.000.000,-	15%
Diatas Rp. 50.000.000,-	30%

Penurunan tarif PPh. sebesar 5 % untuk setiap lapisan dibanding dengan tarif sebelumnya dimaksudkan untuk memberikan kesempatan kepada Wajib Pajak untuk memperoleh Rate of Return on Investment<sup>106</sup> yang lebih tinggi. Pada dasarnya, investor akan semakin termotivasi untuk melakukan investasi apabila tingkat pengembalian keuntungan terhadap modal yang ditanamkan semakin tinggi.

Untuk meningkatkan Rate of Return on Investment (ROI) salah satunya adalah dengan menurunkan tarif pajak yang harus dibayar oleh perusahaan sebagai WP badan demikian juga investor sebagai WP orang perseorangan. Dengan demikian penurunan tarif PPh. ini secara otomatis akan menurunkan beban pajak (*tax burden*) yang harus ditanggung oleh WP.

Penurunan tarif pajak dalam UU No. 10 tahun 1994 selain didasarkan pada pertimbangan kondisi didalam negeri, tetapi

---

106. *Rate of Return on Investment* adalah kemampuan dari modal yang diinvestasikan dalam keseluruhan aktiva untuk menghasilkan keuntungan neto. Lihat : Riyanto, Bambang, 1978, *Dasar Dasar Pembelanjaan Perusahaan*, Yayasan Penerbit Gadjah Mada, Yogyakarta, hal. 270.

juga didasarkan pada pertimbangan semakin ketatnya tingkat persaingan untuk memperoleh modal secara global. Sebagai negara tujuan investasi, dibandingkan dengan beberapa negara di Asia Tenggara, misalnya Malaysia, Thailand dan Philipina, Indonesia dinilai hanya lebih menarik pada sisi sumber alam dan tingkat upah tenaga kerja saja. Sedang kalau dilihat dari struktur PPh. dapat disimpulkan bahwa Indonesia juga tidak terlalu menarik<sup>107</sup>. Oleh karenanya kebijakan perpajakan yang dinilai lebih berfihak kepada investor, diharapkan akan menambah daya tarik investor untuk menanamkan modal.

Penurunan tarif pajak untuk PPh. merupakan insentif pajak yang sifatnya otomatis, maksudnya penurunan tarif ini akan secara otomatis dirasakan sebagai keuntungan yang diperoleh WP. Semua WP akan menikmati keuntungan begitu ketentuan ini diberlakukan.

Sekalipun terjadi penurunan tarif pajak, sifat tarif yang masih tetap dipertahankan dalam sampai saat ini adalah tarif progresif. Jenis tarif yang demikian ini mempunyai keuntungan,

-----

107. Struktur Pajak sebelum diubah dengan UU No. 10 tahun 1994, Indonesia dipandang tidak terlalu kompetitif. Dari tabel berikut, dapat dibandingkan struktur pajak dengan beberapa negara di Asia Tenggara :

Tax Structure	Indo.	Maly.	Philp.	Thaild.
Corporate Tax	max 35%	35%	35%	35%
Withholding Devident	25%/20%	-	25%	20%
Capital Gain	Max 35%	-	35%	40%

Lihat : Andadari, Roos Kities, Op. Cit. hal. 78.

karena dapat dipergunakan untuk mengurangi kesenjangan didalam masyarakat (fungsi redistributif).

#### **b. Kompensasi Kerugian**

Dasar hukum kompensasi kerugian adalah pasal 6 ayat (2) UU No. 10 tahun 1994. Dalam pasal tersebut diatur sebagai berikut :

Apabila penghasilan bruto setelah pengurangan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) didapat kerugian, maka kerugian tersebut dapat dikompensasikan dengan penghasilan mulai tahun pajak berikutnya berturut-turut sampai dengan 5 (lima) tahun.

Ketentuan ini hendak melihat keberlangsungan usaha dalam jangka waktu yang lebih panjang dari 1 (satu) tahun agar beban pajak yang ditanggung oleh wajib pajak dapat lebih mencerminkan keadilan yang sifatnya substansial. Dengan demikian WP dimungkinkan untuk melakukan kompensasi kerugian dengan keuntungan-keuntungan yang diperoleh pada tahun-tahun berikutnya.

Sebagai bentuk fasilitas, kompensasi kerugian tersebut dapat dilakukan untuk jangka waktu yang lebih lama dari jangka waktu yang ditentukan dalam pasal 6 ayat (2) UU No. 10 tahun 1994 tersebut. Ketentuan yang memungkinkan kompensasi kerugian yang lebih lama tersebut adalah : PP No. 34 tahun 1994. Dalam peraturan ini kompensasi kerugian dapat dilakukan terhadap keuntungan yang diperoleh pada tahun-tahun berikutnya

sampai dengan paling lama 10 tahun. Namun demikian, fasilitas ini hanya dapat diberikan terhadap usaha dibidang tertentu dan didaerah tertentu<sup>108</sup>. Sedang khusus untuk bidang usaha pertambangan dan perkebunan tanaman keras yang berada diluar didaerah yang ditentukan tersebut, kompensasi kerugian dapat diberikan sampai dengan paling lama 8 tahun.

### c. Metode Penyusutan

Penyusutan dapat dilakukan terhadap harta yang dimiliki atau dipergunakan oleh perusahaan untuk memelihara, menagih dan/atau memperoleh penghasilan dengan suatu masa manfaat yang lebih dari satu tahun. Menurut Lumbantoruan<sup>109</sup>, yang dimaksud dengan penyusutan adalah pembebasan biaya dalam kaitan untuk menghasilkan (mendapatkan, menagih dan memelihara penghasilan) yang mempunyai masa manfaat lebih dari satu tahun. Karena merupakan biaya, maka penyusutan pada akhirnya akan memperkecil penghasilan kena pajak (*tax shield*).

Dalam UU No. 10 tahun 1994, penyusutan diatur dalam pasal 11 untuk harta berwujud dan pasal 11A untuk harta tidak berwujud. Penyusutan untuk yang terakhir ini dikenal dengan istilah amortisasi. Menurut pasal-pasal tersebut, pada dasarnya ada dua metode yang dapat dipilih oleh WP untuk

---

108. Perumusan tentang daerah tertentu dan bidang usaha tertentu menurut PP No. 34 didelegasikan pada Menteri Keuangan, namun demikian sampai sekarang pengaturan untuk hal ini belum pernah dikeluarkan.

109. Sophar Lumbantoruan, 1990, Op. Cit. hal. 449-450.



melakukan penyusutan, yaitu :

- 1) metode garis lurus (straight line method), dan
- 2) saldo menurun (double declining balance).

WP dapat memilih untuk mempergunakan salah satu metode penyusutan tersebut, asal dipergunakan secara konsisten dan untuk seluruh harta yang dimiliki oleh perusahaan.

Menurut ketentuan pasal 11 ayat (6) untuk menghitung penyusutan, masa manfaat dan tarif penyusutan harta berujud ditetapkan sebagai berikut :

**Tabel 2 : Tarif Penyusutan**

Kelompok Harta Berujud	Masa Mannfaat	Tarif Penyusutan Me- nurut :	
		SLM	DDB
I. Bukan Bangu nan			
Kelompok 1	4 tahun	25%	50%
Kelompok 2	8 tahun	12,5%	25%
Kelompok 3	16 tahun	6,25%	12,5%
Kelompok 4	20 tahun	5%	10%
II. Bangunan			
Permanen	20 tahun	5%	
Tdk Permanen	10 tahun	10%	

Catatan :

SLM : Straight Line Method (Metode Garis Lurus)

DDB : Double Declining Balance (Menurut Nilai Buku)

Sedang untuk menghitung amortisasi menurut ketentuan pasal 11A ayat (2) ditetapkan sebagai berikut :

**Tabel 3 : Tarif Amortisasi**

Kelompok Harta Tidak Berujud	Masa Manfaat	Tarif Penyusutan Menurut :	
		SLM	DDB
Kelompok 1	4 tahun	25%	50%
Kelompok 2	8 tahun	12,5%	25%
Kelompok 3	16 tahun	6,25%	12,5%
Kelompok 4	20 tahun	5%	10%

Catatan :

SLM : Straight Line Method (Metode Garis Lurus)

DDB : Double Declining Balance (Menurut Nilai Buku)

Dalam pasal 11 ayat (11) ditemukan prinsip atribusi pengaturan untuk mengelompokkan harta berujud sesuai dengan masa manfaat kedalam Keputusan Menteri Keuangan. Namun yang terasa agak janggal adalah pengaturan pasal 11A, meskipun substansi yang diaturnya hampir sama, tetapi tidak ditemukan prinsip atribusi pengaturan pengelompokan harta tidak berujud melalui Keputusan Menteri Keuangan.

Sebagai peraturan pelaksanaan dari pasal 11 ayat (11) adalah Keputusan Menteri Keuangan No.RI No. 82/KMK.04/1995 tentang Jenis-Jenis Harta Berujud Yang Termasuk Dalam Kelompok Masa Manfaat Untuk Keperluan Penyusutan. Dalam Keputusan tersebut, diatur lebih lanjut tentang pengelompokan harta yang dipergunakan untuk mendapatkan, menagih dan/atau memelihara penghasilan dengan memasukkan unsur masa manfaat dan jenis

usaha.

Surat Edaran Dirjen Pajak No. SE-44/PJ.4/1995 perihal penyusutan atau amortisasi atas pengeluaran untuk memperoleh harta yang dimiliki dan digunakan pada awal tahun pajak 1995, memberikan pengaturan yang lebih terperinci tentang teknis penyusutan dan amortisasi pada awal tahun pajak 1995.

Dengan diberikannya pemungkinan untuk memilih metode penyusutan, WP akan lebih diuntungkan dalam hal-hal sebagai berikut<sup>109</sup> :

- a. WP mempunyai keleluasaan untuk dapat menyesuaikan pemilihan metode penyusutan terhadap laporan keuangan yang dipergunakan untuk kepentingan perusahaan dengan laporan keuangan yang dipergunakan untuk kepentingan perpajakan. Dengan demikian WP tidak selalu harus melakukan koreksi fiskal pada saat menyusun laporan keuangan yang akan dijadikan dasar untuk menghitung hutang pajak karena.
- b. Memberikan pilihan yang terbaik bagi WP untuk membuat aliran keuangan (*cash flow*) yang lebih menguntungkan, karena penyusutan dipandang dari sudut ini merupakan sumber dana bagi perusahaan.

#### **d. Perlakuan Terhadap Aktiva**

---

109. Hasil wawancara dengan Kasi PPh. Badan KPP Semarang Barat dan Kepala Bagian PPh. Kanwil Ditjen Pajak Jawa Tengah - DIY.

Menurut ketentuan pasal 19 UU No. 10 tahun 1994, perusahaan dimungkinkan untuk melakukan penilaian kembali aset yang dipergunakan oleh perusahaan untuk mendapatkan, menagih dan memelihara penghasilan. Pasal 19 ayat (1) diatur sebagai berikut :

"Menteri Keuangan berwenang untuk menetapkan peraturan tentang penilaian kembali ativa dan faktor penyesuaian apabila terjadi ketidak sesuaian antara unsur-unsur biaya dengan penghasilan karena perkembangan harga."

Ketentuan ini dimaksudkan untuk mengeliminir adanya pembebanan pajak yang tidak wajar oleh karena adanya perkembangan harga yang mencolok atau perubahan perubahan kebijakan moneter. Kewenangan yang diberikan kepada Menteri Keuangan adalah untuk menentukan peraturan tentang penilaian kembali aktiva tetap (revaluasi) serta indeksasi biaya dan penghasilan.

Sedang dalam pasal 19 ayat (2) UU No. 19 tahun 1994 diatur sebagai berikut :

"Atas selisih penilaian kembali aktiva sebagaimana dimaksud pada ayat (1) diterapkan pajak tersendiri dengan keputusan Menteri Keuangan sepanjang tidak melebihi tarif pajak tertinggi sebagaimana diatur dalam pasal 17 ayat (1)."

Sebagai peraturan pelaksanaan dari pasal 19 UU No. 10 tahun 1994, dikeluarkan Keputusan Menteri Keuangan No. 507/KMK. 04/1996 tentang Penilaian Kembali Aktiva Tetap Perusahaan. Dalam keputusan Menteri Keuangan ini diatur bahwa harta tetap

yang dapat dilakukan penilaian kembali adalah<sup>1</sup> : aktiva berujud dalam bentuk tanah, kelompok bangunan, dan bukan bangunan kelompok 2, 3, dan 4, yang :

1) telah dimiliki lebih dari 5(lima) tahun dan masih dipergunakan di Indonesia untuk mendapatkan, menagih dan memelihara penghasilan, dan

2) tidak dimaksudkan untuk dialihkan atau dijual.

Sedang dalam pelaksanaannya, penilaian kembali tidak dapat dilakukan secara parsial (sebagian) tetapi harus dilakukan terhadap semua harta perusahaan.

Menurut pasal 4 ayat (1) huruf m UU No. 10 tahun 1994, selisih lebih karena penilaian kembali aktiva (revaluasi aktiva) merupakan obyek PPh. Namun demikian perlakuan PPh-nya terhadap penilaian kembali aktiva ini dimungkinkan untuk diatur secara khusus. Dengan melakukan penafsiran secara *akontrario*, ketentuan tersebut juga harus difahami bahwa selisih kurang, dalam hal terjadi hasil penilaian kembali aktiva ternyata lebih kecil dibandingkan nilai buku aktiva, merupakan kerugian perusahaan yang dapat mengurangi PKP. Menurut Menurut Keputusan Menteri Keuangan No. 507/KMK.04/1996 tarif PPh. atas selisih penilaian kembali aktiva tersebut adalah sebesar 10% dan bersifat final.

Peraturan pelaksanaan lebih lanjut terhadap revaluasi aset adalah melalui Surat Edaran Dirjen Pajak No. SE-30/PJ.42/1996 perihal Tatacara Pelaksanaan Penilaian Kembali Ativa

---

1. Lihat pasal 2 KMK No. 507/KMK.04/1996

Perusahaan. Dalam SE tersebut ditegaskan beberapa hal sebagai berikut :

- 1) Berdasarkan pasal 19 UU No. 10 tahun 1994, Menteri Keuangan diberi wewenang untuk menetapkan pengenaan PPh dengan tarif khusus atas selisih atau laba yang ditimbulkan karena perusahaan melakukan revaluasi atau penilaian kembali aktiva tetapnya.
- 2) Sesuai dengan Keputusan Menteri Keuangan No. 507/KMK.04/1996 WP badan dalam negeri dapat melakukan revaluasi aktiva tetap dengan masa pajak sebelum revaluasi.
- 3) Aktiva tetap perusahaan yang dapat dinilai kembali adalah semua aktiva berwujud yang berada di Indonesia yang telah dimiliki lebih dari 5 tahun, dan masih dipergunakan serta dimaksudkan tidak untuk dijual kecuali terhadap aktiva bukan bangunan kelompok 1 (yaitu yang sama manfaatnya 4 tahun) tidak dapat dilakukan penilaian kembali.
- 4) Revaluasi Aktiva tetap dilakukan berdasarkan harga pasar wajar yang ditetapkan oleh lembaga penilai yang diakui pemerintah. Apabila nilai pasar yang ditetapkan oleh lembaga penilai tersebut ternyata kemudian tidak wajar, maka Dirjen Pajak akan menetapkan kembali nilai pasar wajar.
- 5) Selisih revaluasi aktiva tetap adalah merupakan penghasilan. Selisih revaluasi aktiva tetap diperhitungkan terlebih dahulu dengan kompensasi rugi

fiskal yang masih dapat dikompensasikan dan selanjutnya kelebihan atas selisih tersebut dikenakan PPh. sebesar 10% yang bersifat final.

- 6) Nilai pasar wajar dari revaluasi merupakan dasar baru penghitungan penyusutan atas aktiva yang bersangkutan sesuai dengan masa manfaat aktiva tersebut, sesuai dengan kelompok aktiva sebagaimana dimaksud dalam pasal 11 UU No. 10 tahun 1994 yang dimulai kembali sejak tahun penilaian kembali aktiva tersebut.
- 7) Apabila aktiva yang telah direvaluasi dialihkan kepada pihak lain sebelum jangka waktu :
  - a) 5 tahun sejak revaluasi untuk aktiva berupa tanah dan/atau bangunan; atau
  - b) 3 tahun untuk aktiva lainnya;maka atas selisih penilaian kembali tersebut yang telah dikenakan PPh dengan tarif 10% final dikenakan tambahan PPh sebesar 15% yang bersifat final.
- 8) Wajib Pajak yang melakukan revaluasi aktiva tetap wajib menyampaikan pemberitahuan dengan dilampirkan SSP final paling lambat tiga bulan setelah tahun pajak berakhir kepada kepala KPP.
- 9) Kepala KPP wajib memberikan keputusan sebulan setelah diterimanya pemberitahuan WP yang bersangkutan. Apabila kepala KPP tidak memberikan keputusan, maka pemberitahuan revaluasi aktiva tetap dianggap diterima.

Dengan diaturnya revaluasi aset secara khusus pada refor-

masi perpajakan tahun 1984 memberikan keuntungan kepada perusahaan dalam hal-hal sebagai berikut :

- 1) Secara komersial, revaluasi aset dapat dipergunakan sebagai sarana untuk memperbaiki kinerja perusahaan. Dengan cara ini perusahaan yang menderita kerugian dapat berubah menjadi untung, dan tentu saja akan meningkatkan kredibilitas perusahaan. Namun demikian membaiknya kinerja perusahaan karena dilakukannya penilaian kembali aktiva (revaluasi) tidaklah bersifat substansial.
- 2) Secara fiskal, penilaian kembali aktiva perusahaan akan mengakibatkan terjadinya penghematan PPh. yang harus dibayar oleh perusahaan. Hal yang demikian ini dapat terjadi oleh karena adanya perbedaan tarif. Jika perusahaan melakukan penilaian kembali aktiva, PPh yang terutang dihitung berdasarkan tarif 10% (bersifat final), sedang kalau selisih lebih aktiva diperoleh tidak dengan melakukan penilaian kembali aktiva WP dikenakan PPh. yang tarif efektifnya dapat mencapai 30% (tarif tertinggi untuk PPh.).

#### **e. Penghindaran Pajak Ganda**

Distorsi perpajakan terhadap dunia usaha yang dapat dikategorikan menonjol adalah munculnya pajak ganda. Secara internasional, disinyalir adanya dua pajak yang sifatnya berganda, yaitu :



- a. Dalam arti subyektif, apabila seseorang dikenakan pajak yang sifatnya sama, atas sasaran (obyek) yang sama (misalnya : pendapatan, kekayaan, warisan), oleh dua negara atau lebih.
- b. Dalam arti obyektif, apabila sasaran (obyek) yang sama (yang berada didalam dua atau lebih negara) dikenakan pajak oleh negara-negara tersebut, tanpa memperhatikan pribadi wajib pajak.

Pada hakikatnya, pajak berganda terutama merupakan akibat langsung dari realisasi kedaulatan nasional; dari situlah hak untuk memungut pajak merupakan salah satu ciri yang khas. Didalam memungut pajak, biasanya suatu negara mempergunakan azas tertentu. Manakala azas yang dipergunakan sama, misalnya azas world wide income, maka transfer penghasilan dari satu negara ke negara lain akan menjadi obyek baik dinegara sumber penghasilan maupun dinegara penerima penghasilan.

Bagi dunia usaha, pajak ganda ini sifatnya distorsif. Oleh karenanya akan bersifat diinsentif. Dalam bidang lalu lintas modal internasional, kalau distorsi ini tidak dihilangkan akan mengakibatkan aliran modal dari negara maju ke negara berkembang menjadi terhambat. Oleh karenanya muncul upaya-upaya untuk menghilangkan distorsi dengan membuat perjanjian penghindaran pajak berganda. Bentuk perjanjian tersebut dapat bersifat bilateral maupun multilateral.

Berbagai perjanjian bilateral yang dibuat melalui Kepres telah diberlakukan setelah Indonesia melakukan reformasi

perpajakan pada tahun 1994 adalah :

- a) Keppres No. 55 tahun 1994 tentang Pengesahan Persetujuan antara Pemerintah Republik Indonesia dengan Pemerintah Kerajaan Norwegia Mengenai Peningkatan dan Perlindungan Atas Penanaman Modal.
- b) Keppres No. 58 tahun 1994 tentang Pengesahan *Agreement Between The Government of Republic Indonesia and The Government of The Kingdom Of The Netherlands on Promotion and Protection of Investment*, Beserta Protokolnya.
- c) Keppres No. 60 tahun 1994 tentang Pengesahan Persetujuan antara Pemerintah Republik Indonesia dengan Pemerintah Itali mengenai Peningkatan dan Perlindungan Penanaman Modal.
- d) Keppres No. 61 tahun 1994 tentang Pengesahan Persetujuan Antara Pemerintah Republik Indonesia dengan Pemerintah Republik Arab Mesir Mengenai Peningkatan dan Perlindungan Penanaman Modal.
- e) Keppres No. 5 tahun 1995 tentang Pengesahan Persetujuan antara Pemerintah Republik Indonesia dengan Pemerintah Republik Rakyat Cina Mengenai Peningkatan dan Perlindungan atas Penanaman Modal beserta Protokolnya.
- f) Keppres No. 22 tahun 1996 tentang Pengesahan *Agreement Between The Government of The Republic of Indonesia and The Government of The Republic of Suriname Concerning The Promotion dan Protection on Investment*.

- g) Keppres No. 63 tahun 1996 tentang Pengesahan Persetujuan antara Pemerintah Republik Indonesia dengan Pemerintah Republik Islam Pakistan Mengenai Peningkatan dan Perlindungan Penanaman Modal.
- i) Keppres No. 66 tahun 1996 tentang Pengesahan Persetujuan antara Pemerintah Republik Indonesia dan Pemerintah Ukraina Mengenai Peningkatan dan Perlindungan Penanaman Modal.
- j) Keppres No. 82 tahun 1996 tentang Pengesahan *Agreement Between the Government of Republic of Indonesia and the Government of the Republic of Finland for the Promotion and Protection of Investment.*
- k) Keppres No. 83 tahun 1996 tentang Pengesahan Persetujuan antara Pemerintah Republik Indonesia dan Pemerintah Republik Uzbekkistan mengenai Peningkatan dan Perlindungan Penanaman Modal.
- l) Keppres No. 88 tahun 1996 tentang Pengesahan *Protocol Amending The Convention Between The Government of Republic of Indonesia and The Government of United States of America for the Avoidance of Double Taxation and The Prevention of Fiscal Evasion With Respect to Taxes on Income.*

Dengan berbagai perjanjian bilateral yang dibuat tersebut, sampai saat ini Indonesia telah terikat Perjanjian Peng-

hindaran pajak Berganda dengan 32 negara<sup>1</sup>.

Menurut SE-03/PJ.101/1996, prosedur untuk mendapat fasilitas pengurangan pajak pasal 26 sesuai dengan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) dilakukan sebagai berikut :

- a. WP luar negeri menyerahkan asli Surat Keterangan Domisili yang dikeluarkan oleh Competent Authority atau wakilnya yang sah di negara treaty partner.
- b. Surat Keterangan Domisili tersebut diserahkan kepada KPP tempat fihak yang membayar penghasilan terdaftar.
- c. Surat Keterangan Domisili tidak diperlukan bagi bank-bank atau lembaga-lembaga keuangan yang secara tegas disebut dalam P3B yang bersangkutan. Bagi bank-bank atau lembaga keuangan tersebut langsung diterapkan ketentuan sesuai dengan P3B yang bersangkutan.

**f. Fasilitas Pajak Dibidang dan Daerah Tertentu**

Pemberian fasilitas ini diatur dalam pasal 31A UU No. 10 tahun 1994. Secara lengkap, pasal tersebut berbunyi :

Kepada Wajib Pajak yang melakukan penanaman modal dibidang-bidang usaha tertentu dan/atau didaerah tertentu dapat diberikan fasilitas perpajakan yang diatur dengan Peraturan Pemerintah.

Didalam penjelasannya, diatur bahwa kemudahan yang diberikan

-----

1. Daftar negara dan besarnya tarif yang terikat dengan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (tax treaty) dapat dilihat dalam lampiran Thesis ini.

terbatas dalam bentuk :

- 1) penyusutan dan amortisasi yang lebih dipercepat;
- 2) kompensasi kerugian yang lebih lama tetapi tidak boleh lebih dari 10 (sepuluh) tahun;
- 3) pengurangan pajak penghasilan atas deviden sebagaimana yang dimaksud dalam pasal 26;

Bertitik tolak pada penjelasan pasal 31A UU No. 10 tahun 1994, dapat ditafsirkan bahwa bentuk fasilitas pajak tersebut bersifat limitatif.

Sebagai peraturan pelaksanaan, dalam ketentuan pasal 31A menunjuk Peraturan Pemerintah (PP). Dan PP yang diterbitkan untuk melaksanakan pasal 31A tersebut adalah PP No. 34 tahun 1994 tentang Fasilitas Perpajakan Atas Penanaman Modal Dibidang-bidang Usaha Tertentu dan/atau di Daerah-Daerah Tertentu. Dalam PP ini, bidang-bidang usaha tertentu tersebut ditetapkan melalui Keputusan Presiden. Sebagai pedoman dasar, bidang-bidang usaha tertentu tersebut adalah : "bidang-bidang usaha disektor-sektor kegiatan ekonomi yang mendapat prioritas tinggi dalam skala nasional, khususnya dalam rangka peningkatan ekspor termasuk bidang usaha perkebunan tanaman keras dan pertambangan". Sedang yang dimaksud dengan daerah tertentu adalah : "daerah terpencil, yaitu daerah yang secara ekonomis mempunyai potensi yang layak untuk dikembangkan tetapi keadaan prasarana ekonomi pada umumnya kurang memadai dan sulit untuk dijangkau oleh transportasi umum".

Fasilitas dibawah ini dapat diberikan secara komulatif maupun secara alternatif melalui Keputusan Presiden, yaitu :

- a) Penyusutan dan Amortisasi Yang Dipercepat sebagai berikut :

**Tabel 4 : Tarif Penyusutan dan Amortisasi Dipercepat**

Kelompok Harta	Masa Manfaat Menjadi	Tarif Penyusutan dan Amortisasi Menurut Metode	
		G. Lurus	M. Menurun
I. Bukan bangunan/harta tak berujud			
Kelompok 1	2 th.	50%	100%
Kelompok 2	4 th.	25%	50%
Kelompok 3	8 th.	12,5%	50%
Kelompok 4	10 th.	10%	20%
II. Bangunan Permanen	10 th.	10%	

- b) Kompensasi kerugian mulai tahun pajak berikutnya berturut-turut sampai dengan paling lama 10 (sepuluh) tahun. Fasilitas ini pada dasarnya merupakan penyimpangan dari ketentuan umum kompensasi kerugian sebagaimana diatur dalam pasal 6 ayat (2) yang menentukan bahwa kerugian hanya dapat dikompensasikan dengan keuntungan yang diperoleh WP dalam jangka waktu 5 th.
- c) Pengurangan PPh. atas sisa laba setelah dikenakan PPh. sebagaimana yang dimaksud dalam pasal 26 UU No. 7 tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan UU No. 10 tahun 1984. Besarnya pengurangan pajak adalah dibebaskannya PPh. yang terutang menurut pasal 26, yang

seharusnya dikenakan sebesar 20% dari sisa laba setelah dikurangi PPh<sup>112</sup>.

Operasionalisasi fasilitas PPh. ini diatur lebih lanjut dengan Surat Keputusan Menteri Keuangan RI No.: 602/KMK.04/1994 tentang Perlakuan Perpajakan Atas Penghasilan Kena Pajak Sesudah Dikurangi Pajak dari Suatu Bentuk Usaha Tetap Yang Ditanamkan Kembali di Indonesia. Ketentuan ini mengatur lebih lanjut terhadap penyimpangan pasal 26 UU No. 10 tahun 1994 yang menetapkan pemungutan pajak sebesar 20%. Dalam Keputusan Menteri Keuangan tersebut diatur bahwa untuk Bentuk Usaha Tetap<sup>113</sup> yang menanamkan kembali keuntungan setelah dikurangi PPh. tidak dikenakan tarif PPh. pasal 26 UU No. 10 tahun 1994 dengan syarat :

(1) Penanaman kembali dilakukan dalam bentuk penyertaan modal dari perusahaan yang didirikan dan berkedudukan di Indonesia sebagai pendiri atau peserta pendiri, dan

---

112. Fuad Bawazier dalam makalah : Pokok-Pokok Masalah Perpajakan dan Pasar Modal, dalam : **Sinergi Perpajakan dan Pasar Modal**, Seri Kajian Fiskal dan Moneter No. 16, Pusat Pengkajian Fiskal dan Moneter, Jakarta, hal. 8.

113. Yang dimaksud dengan Bentuk Usaha Tetap (*Permanent Establishment*) menurut pasal 2 ayat (5) UU No. 10 tahun 1994 adalah bentuk usaha yang dipergunakan oleh orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia atau berada di Indonesia lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, atau badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia, untuk menjalankan usaha atau melakukan kegiatan di Indonesia.

- (2) Penanaman kembali dilakukan dalam tahun pajak berjalan atau selambat-lambatnya tahun pajak berikutnya dari tahun pajak diterima atau diperolehnya penghasilan tersebut, dan
- (3) Tidak melakukan pengalihan atas penanaman kembali tersebut sekurang-kurangnya dalam jangka waktu 2 (dua) tahun sesudah perusahaan tempat penanaman dilakukan berproduksi secara komersial.

Menurut Surat Edaran Dirjen Pajak No. SE-04/PJ.4/1995 persyaratan untuk memperoleh fasilitas pajak tersebut bersifat kumulatif, sehingga apabila salah satu syarat tersebut tidak terpenuhi, maka PPh. pasal 26 yang terutang ditagih kembali berikut dengan sanksinya.

Bagi WP BUT yang berkeinginan untuk memperoleh fasilitas ini harus mengajukan pemberitahuan secara tertulis kepada Dirjen Pajak c/q KPP sebagai lampiran Surat Pemberitahuan (SPT) yang dipergunakan untuk melaporkan pajak yang terutang. Fasilitas ini merupakan insentif yang selama ini dikenal dengan istilah *investment allowance*.

Selain berbagai fasilitas PPh. untuk industri dibidang-bidang tertentu dan/atau didaerah-daerah tertentu, pemerintah juga mengeluarkan PP No. 45 tahun 1996. Dasar pertimbangan dikeluarkannya PP tersebut adalah untuk usaha industri diberikan dorongan agar dapat lebih cepat berkembang, karena usaha ini merupakan kunci strategis dalam rangka mewujudkan



industrialisasi yang sekaligus meningkatkan ketahanan ekonomi nasional guna menghadapi perkembangan ekonomi dunia<sup>114</sup>.

Dalam PP no. 45 tahun 1996, diatur : Pajak penghasilan yang terutang WP Badan dalam negeri atas penghasilan yang diterima oleh perusahaan yang baru didirikan untuk usaha industri tertentu dapat ditanggung oleh pemerintah untuk jangka waktu paling lama 10 (sepuluh tahun)<sup>115</sup>. Pengertian pajak terutang yang ditanggung oleh pemerintah sebenarnya sama dengan apa yang selama ini kita kenal sebagai *tax holiday*. Sedang untuk lebih mendorong alokasi investasi diluar Jawa dan Bali, jangka waktu berikut tambahannya, dapat diperpanjang untuk paling lama dua tahun lagi<sup>116</sup>.

Agar pemberian fasilitas PPh. yang terakhir ini dapat memberikan dampak yang optimal, pemerintah membentuk Tim Pengkajian Pemberian Fasilitas Perpajakan Usaha Industri Tertentu. Tim<sup>117</sup> yang dibentuk berdasarkan Keputusan Presiden (Kepres) No. 54 tahun 1996 jo. Kepres No. 61 tahun 1996 ini

---

114. Lihat lebih lanjut penjelasan umum PP No. 45 tahun 1996.

115. Pasal 1 ayat (1) PP No. 45 tahun 1996.

116. Pasal 1 ayat (4) PP No. 45 tahun 1996.

117. Susunan Keanggotaan Tim Fasilitas Perpajakan adalah sebagaiberikut :

1. Menteri Koordinator Bidang Ekonomi, Keuangan dan Pengawasan Pembangunan sebagai ketua merangkap anggota.
2. Menteri Koordinator Bidang Produksi dan Distribusi sebagai wakil ketua merangkap anggota.
3. Menteri Sekretaris Negara sebagai anggota.
4. Menteri Keuangan sebagai anggota.
5. Menteri Perindustrian dan Perdagangan sebagai anggota.
6. Menteri Negara Penggerak Dana Investasi/Ketua Badan Koordinasi Penanaman Modal sebagai anggota.

bertugas untuk :

- a) meneliti dan mengkaji bidang-bidang usaha industri tertentu untuk dipertimbangkan memperoleh fasilitas perpajakan,
- b) mengusulkan kepada Presiden usaha industri tertentu untuk diberikan fasilitas perpajakan,
- c) mengambil langkah-langkah yang diperlukan untuk tercapainya tujuan pemberian fasilitas perpajakan.

## 2. Perbandingan Reformasi Perpajakan II Dengan Periode-Periode Sebelumnya

Untuk dapat melakukan telaah kebijakan pemerintah dalam bidang perpajakan (khususnya PPh) secara komprehensif, menurut hemat penulis harus dilakukan kanjian perbandingan antara kebijakan perpajakan sesudah reformasi perpajakan II (tahun 1995 - sekarang) dengan periode sebelumnya reformasi perpajakan, yaitu periode tahun 1967-1984 dan periode reformasi perpajakan I (1985-1994).

Sebelum melakukan telaah secara substansial terhadap bidang-bidang yang diatur agar dapat diperbandingkan, penulis merasa perlu untuk melihat terlebih dahulu politik hukum yang mendasari lahirnya kebijakan perpajakan pada masing-masing periode tersebut.

Tahun 1967 (periode sebelum reformasi) merupakan titik tolak Indonesia membuka diri terhadap masuknya investasi asing. Periode ini ditandai dengan diberlakukannya UU No. 1 tahun 1967 tentang Penanaman Modal Asing. Pada dasarnya, politik hukum kebijakan perpajakan (khususnya PPh)<sup>118</sup> dapat dilihat pada bagian menimbang UU No. 1 tahun 1967 Jo. UU No. 11 tahun 1970, dimana dikatakan : "bahwa guna meningkatkan pembangunan Indonesia perlu segera diciptakan suatu fiskal yang baik bagi pengusaha-pengusaha, khususnya bagi penanam

---

118. Berdasarkan UU No. 25 tahun 1932, apa yang sekarang dikenal dengan Pajak Penghasilan disebut Pajak Pendapatan. Pada dasarnya istilah penghasilan dan pendapatan merupakan dua istilah yang tidak jauh berbeda, karena nuan-  
sa obyek pajaknya sama.

modal." Dalam penjelasan umum terhadap UU No. 1 tahun 1967, dapat dilihat bahwa perbaikan ekonomi rakyat harus mendapat prioritas utama. Oleh karenanya harus diambil langkah-langkah untuk memperbaiki ekonomi rakyat. Masalah ekonomi adalah masalah peningkatan kemakmuran rakyat dengan menambah produksi barang dan jasa, sementara itu peningkatan produksi dapat tercapai melalui penanaman modal, penggunaan teknologi, penambahan pengetahuan, peningkatan ketrampilan, penambahan kemampuan berorganisasi dan manajemen. Untuk mencapai semua itu, maka dengan UU PMA kepada pemodal asing diberikan fasilitas pembebasan/kelonggaran perpajakan dan fasilitas-fasilitas lainnya.

Sedang dalam penjelasannya UU No. 11 tahun 1970, arah kebijakan perpajakan dapat dilihat sebagai berikut :

UU No. 1 tahun 1967 selain berisi ketentuan-ketentuan dan peraturan-peraturan umum tentang Penanaman Modal Asing, memuat pula ketentuan-ketentuan tentang pembebasan serta kelonggaran perpajakan dan fasilitas-fasilitas lain untuk lebih menarik penanaman modal asing.

Berhubung dengan diadakannya perubahan-perubahan terhadap Ordonansi Pajak Perseroan 1925 untuk diserasikan dengan garis besar politik perpajakan negara dalam menghadapi pembangunan, maka ketentuan-ketentuan tentang pembebasan serta kelonggaran-kelonggaran perpajakan yang diatur dalam UU PMA perlu diseragamkan dan disesuaikan dengan ketentuan-ketentuan baru dari Ordonansi Pajak Perseroan 1925."

Dengan diberlakukannya UU No. 6 tahun 1968 tentang Penanaman Modal Dalam Negeri (PMDN) sebagaimana diubah dan ditambah dengan UU No. 12 tahun 1970, maka pemberian fasilitas

pembebasan/kelonggaran perpajakan dan fasilitas-fasilitas lain yang semula hanya diberikan kepada PMA kemudian diperluas kepada investor domestik dalam skeme PMDN. Dasar pertimbangan pemberian fasilitas perpajakan pada UU No. 6 tahun 1968 jo. UU No. 12 tahun 1970 sama seperti yang menjadi jiwa UU No. 1 tahun 1967 jo. 12 tahun 1970. Bentuk pembebasan/kelonggaran perpajakan dan fasilitas-fasilitas lain tidak ada perbedaan. Sedang yang memberdakannya hanyalah pada subyek yang menerima fasilitas tersebut, yaitu investor yang menanamkan modal asing dan investor yang menanamkan modal dalam negeri.

Dengan melihat politik hukum perpajakan dikaitkan dengan kebijakan penanaman modal, maka dapat ditarik benang merah bahwa kebijakan perpajakan telah dipakai sebagai salah satu instrumen untuk mendorong investor agar mau menanamkan modal di Indonesia. Pemakaian kebijakan perpajakan sebagai instrumen untuk mendorong penanaman modal ini didasari bahwa faktor-faktor lain yang mempengaruhi minat investor untuk menanamkan modal masih belum mendukung. Oleh karenanya, pemilihan kebijakan perpajakan ini merupakan langkah "memberikan pengorbanan" disatu bidang yang diharapkan akan memberikan keuntungan yang lebih besar dibidang lain. Menurut *game theory* tarik menarik fungsi budgeter dan fungsi reguler ini dapat dilihat sebagai langkah untuk meminimalisasi kerugian dan mengoptimalkan keuntungan<sup>119</sup>.

Berbeda halnya dengan politik hukum yang menjadi dasar

---

119. Sastrosoehardjo, Soehardjo, Politik Hukum, Pasca Sarjana Ilmu Hukum UNDIP, Semarang, tanpa tahun.

dikeluarkannya kebijakan perpajakan pada saat Indonesia mengeluarkan paket reformasi perpajakan pada tahun 1983. Kondisi yang sifatnya bertolak belakang dibandingkan dengan periode sebelumnya terjadi pada periode ini. Kondisi yang melatar belakangnya adalah mulai berakhirnya masa *booming* minyak bumi dan gas alam (migas). Sampai dengan awal dasa warsa 80-an, APBN banyak ditopang dari pendapatan sektor migas tetapi terjadinya fluktuasi harga migas dipasaran dunia mengakibatkan pemerintah harus meninjau ulang kebijakan penopang APBN tersebut. Hasilnya adalah ditetapkannya sektor pajak sebagai penopang utama APBN.

Perubahan orientasi ini kemudian tercermin pada bagian menimbang pada UU No. 7 tahun 1983 tentang PPh. yang merupakan cerminan politik hukum perpajakan yang selama ini dipergunakan sebagai instrumen untuk mendorong penanaman modal. Dengan demikian politik hukum perpajakan terjadi pergeseran dari yang semula memberikan penekanan yang (cukup) besar pada fungsi regulasi kemudian pada periode reformasi perpajakan I (tahun 1983) memberikan penekanan yang kuat pada fungsi budgeter. Hal yang demikian dapat dilihat pada bagian menimbang UU No. 7 tahun 1983 sebagai berikut :

- a. ....
- b. bahwa sistem perpajakan yang merupakan dasar pelaksanaan pemungutan pajak negara yang selama ini berlaku, tidak sesuai lagi dengan tingkat pertumbuhan ekonomi dan kehidupan sosial masyarakat Indonesia, baik dalam segi kegotong royongan maupun dalam menunjang pembiayaan pembangunan;
- c. bahwa sistem perpajakan yang tertuang dalam ketentuan

- peraturan perundang-undangan perpajakan yang selama ini berlaku belum sepenuhnya dapat menggerakkan peran serta semua lapisan subyekpajak dalam meningkatkan penerimaan negara yang sangat diperlukan guna mewujudkan kelangsungan dan peningkatan pembangunan dalam rangka memperkuat ketahanan nasional;
- d. bahwa pajak merupakan salah satu sumber penerimaan negara yang harus selalu berkembang dan meningkat sesuai dengan perkembangan kemampuan riil rakyat dan laju pembangunan nasional;
  - e. ....

Politik hukum yang telah dirumuskan pada periode ini kemudian memberikan arah terhadap produk hukum yang menjadi peraturan pelaksanaan UU tersebut, khususnya yang berkaitan dengan pokok kajian thesis ini.

Pada bagian berikut ini akan dibahas perbandingan terhadap substansi produk hukum yang dipergunakan sebagai instrumen untuk mendorong penanaman modal.

### 1. Ketentuan Tarif PPh

Pada periode sebelum dilakukannya reformasi perpajakan, ketentuan tentang tarif pajak diatur dalam Ordonansi Pajak Perseroan 1925 dan Ordonansi Pajak Pendapatan tahun 1944. Menyadari bahwa tarif yang diatur dalam kedua Ordonansi ini tidak terlalu menarik untuk merangsang minat investor untuk menanamkan modal, kemudian pemerintah mengeluarkan peraturan yang merubah besarnya tarif Pajak Perseroan dan Pajak Pendapatan. Dengan perubahan tarif pajak ini pada intinya pemerintah menurunkan beban pajak yang harus ditanggung oleh

WP berkisar antara 19% sampai dengan 100% dari besarnya pajak terutang. Peraturan yang mengatur perubahan tarif pajak ini adalah Surat Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia No. Kep. 316/Men.Keu/67 tentang Perubahan Tarif Pasal 8 ayat (2) Ordonansi pajak Pendapatan 1944 dan Surat Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia No. 315/Men.Keu/67 tentang Perubahan Tarif Pasal 10 ayat (2) Ordonansi Pajak Perseroan 1925.

Dengan adanya perubahan tersebut, maka tarif pajaknya adalah sebagai berikut :

**Tabel 5 : Tarif Pajak Perseroan 1925**

Laba Kena Pajak	Pokok Pajak	Tarif
Rp. 0,-	Rp. 0,-	20%
Rp. 250.000,-	Rp. 50.000,-	30%
Rp. 500.000,-	Rp. 125.000,-	40%
Rp. 750.000,-	Rp. 225.000,-	45%
Rp. 1.000.000,-	Rp. 337.500,-	50%
Rp. 1.250.000,-	Rp. 462.000,-	55%
Rp. 1.500.000,-	Rp. 600.000,-	60%

**Tabel 6 : Tarif Pajak Pendapatan 1944**

Laba Kena Pajak	Pokok Pajak	Tarif
Rp. 0,-	Rp. 0,-	21%
Rp. 90.000,-	Rp. 18.500,-	27%
Rp. 150.000,-	Rp. 35.000,-	36%
Rp. 210.000,-	Rp. 56.000,-	45%
Rp. 300.000,-	Rp. 67.000,-	54%
Rp. 483.000,-	Rp. 194.000,-	60%

Jika ketentuan tentang besarnya tarif tersebut dibandingkan



dengan besarnya tarif sebagaimana yang diatur dalam pasal 17 UU No. 3 tahun 1983, maka diketemukan data adanya kecenderungan tarif pajak pendapatan dan pajak perseroan pada periode sebelum reformasi sangat tinggi. Namun demikian kalau dilihat pada beban pajak riil yang harus ditanggung oleh WP cenderung lebih kecil. Hal ini dapat terjadi oleh karena adanya perbedaan dasar penerapan tarif pajak. Kalau tarif pajak menurut pasal 17 UU No. 7 tahun 1983 (yang besarnya 10%, 25%, 35%) dikenakan terhadap Penghasilan Kena Pajak yang pada prinsipnya dapat disejajarkan dengan laba bersih menurut Ordonansi Pajak Perseroan 1925 atau pendapatan sisa kena pajak dalam Ordonansi Pajak Pendapatan 1944, Sedang tarif Pajak Pendapatan dikenakan terhadap pokok pajak yang besarnya berkisar antara 20,56% sampai dengan 40,17% dari pendapatan sisa pajak, dan untuk tarif Pajak Perseoran dikenakan terhadap pokok pajak yang besarnya berkisar antara 20% sampai dengan 40% dari laba bersih yang diperoleh wajib pajak. Dengan demikian andaikata dibandingkan antara tarif sebelum reformasi dengan setelah reformasi perpajakan I (1983) ketentuan tarif masih lebih menarik bagi investor pada periode sebelum reformasi, karena beban pajak riil berkisar antara 5,55% sampai dengan 24,10% dari pendapatan sisa pajak untuk pajak pendapatan dan untuk pajak perseroan beban pajak riilnya berkisar antara 6% sampai dengan 24% dari laba bersih. Sementara itu setelah reformasi perpajakan I (1983) tarif pajak riil berkisar 15% sampai dengan 35% dari penghasilan kena pajak.

Dari sisi yang lain, kalau beban pajak tersebut kemudian dibandingkan dengan tarif pajak sesudah reformasi perpajakan II (1984), maka dari kacamata investor tarif pajak sebelum reformasi masih jauh lebih menarik dibanding dengan tarif setelah dilakukan reformasi.

## **2. Kompensasi Kerugian**

Sebagaimana telah dibahas pada bagian terdahulu bahwa dasar filsafati dari ketentuan kompensasi kerugian dalam rangka penghitungan pajak adalah untuk mewujudkan prinsip keadilan bahwa pajak hanya dibebankan terhadap "keuntungan" yang memang benar-benar diperoleh oleh WP. Jika keuntungan dikenakan pajak maka adalah adil pula jika kerugian akan berakibat pengurangan beban pajak. Prinsip ini kemudian dituangkan kedalam ketentuan bahwa kerugian yang diderita oleh suatu perusahaan dapat dikompensasikan dengan keuntungan yang diperoleh perusahaan pada masa-masa berikutnya. Prinsip yang demikian ini diterapkan baik pada periode sebelum reformasi perpajakan, setelah reformasi perpajakan I (1983) dan juga pada reformasi perpajakan II (1994). Perbedaannya terletak pada variasi jangka waktu kompensasi kerugian itu dapat dilakukan.

Pada periode sebelum reformasi perpajakan, kompensasi kerugian pada dasarnya dapat dipilah menjadi dua kelompok, yaitu kompensasi kerugian bukan sebagai fasilitas yang bersifat khusus, dan kompensasi kerugian sebagai bentuk

fasilitas perpajakan yang bersifat khusus<sup>120</sup>. Kompensasi kerugian yang bukan sebagai fasilitas yang bersifat khusus ini diatur dalam pasal 7 ayat (1) UU No. 8 tahun 1970 tentang MPS-MPO. Pasal ini memberikan ketentuan bahwa kerugian yang diderita oleh suatu perusahaan dapat dikompensasikan dengan keuntungan yang diperolehnya dalam jangka waktu 4 (empat) tahun berikutnya. Sedang kompensasi kerugian sebagai fasilitas yang bersifat khusus ini diatur dalam pasal 7 ayat (2) UU No. 8 tahun 1970. Untuk yang terakhir ini kompensasinya sering disebut sebagai *initial loss*, yaitu kerugian yang diderita oleh perusahaan selama 6 (enam) tahun pertama sejak berdirinya perusahaan dapat dikompensasikan dengan keuntungan perusahaan dalam jangka waktu yang tidak terbatas.

Kompensasi kerugian dalam periode setelah reformasi perpajakan I (1983) tidak melakukan pembedaan antara kerugian pada masa awal berdirinya perusahaan dengan kerugian-kerugian diluar masa itu. Dalam pasal 6 ayat (3) UU No. 7 tahun 1983 diatur bahwa kompensasi kerugian dapat dilakukan terhadap penghasilan yang diperoleh oleh WP dalam jangka waktu 5 tahun. Pasal juga memberi kewenangan melalui Keputusan Menteri Keuangan untuk menentukan WP yang dapat mengkompensasikan kerugian lebih dari 5 (lima) tahun tetapi tidak boleh lebih dari 8 (delapan) tahun, terhitung mulai tahun pertama sesudah

---

120. Selain ketentuan tentang kompensasi kerugian ini diatur dalam UU No. 8 tahun 1970, juga diatur dalam dalam pasal 15 UU No. 1 tahun 1967 sebagaimana telah diubah dengan UU No. 11 tahun 1970 dan pasal 12 UU No. 6 tahun 1968 sebagaimana telah diubah dengan UU No. 12 tahun 1970.

kerugian tersebut diderita.

Dengan demikian meskipun ketentuan tentang kompensasi kerugian secara prinsipil masih tetap ada baik pada periode sebelum reformasi perpajakan, setelah reformasi perpajakan I (1983) dan setelah reformasi perpajakan II (1994), namun terdapat perbedaan tentang jangka waktu kompensasi tersebut dapat dilakukan. Dilihat dari kepentingan investor, pengaturan fasilitas kompensasi kerugian yang paling menguntungkan terdapat pada periode sebelum reformasi perpajakan. Keuntungannya adalah adanya kecenderungan bahwa perusahaan pada awal didirikan belum dapat beroperasi secara optimal dan biasanya masih banyak menderita kerugian, sementara itu pada periode sebelum reformasi perpajakan kerugian ini dapat dikompensasikan dengan keuntungan yang diperoleh kemudian dalam jangka waktu yang tidak terbatas.

### **3. Ketentuan Tentang Penyusutan**

Penyusutan dapat merupakan bentuk fasilitas bagi investor apabila penyusutan tersebut diberikan lebih lama dari usia ekonomis yang wajar dari suatu barang modal. Untuk melihat bahwa penyusutan ini sebagai salah satu bentuk manifestasi fungsi regulasi, harus dilihat pengaturannya pada masing-masing periode.

Sebelum dilakukannya reformasi perpajakan, penyusutan yang merupakan bentuk fasilitas diatur dalam pasal 15b.3 UU No. 1 tahun 1967 jo. UU No. 11 tahun 1970 dan pasal 12 ayat

(4) huruf c jo. UU No. 12 tahun 1970. Ketentuan tersebut pada dasarnya memberikan hak kepada perusahaan untuk dapat melakukan penyusutan yang dipercepat. Sebagai peraturan pelaksanaannya, penyusutan yang dipercepat ini kemudian diatur dalam Keputusan Menteri Keuangan RI No. 630/MK/II/10/1970.

Insentif ini diberikan dengan maksud agar dalam waktu yang relatif singkat dapat melakukan perluasan usaha atau melakukan diversifikasi usaha dari dana akumulasi penyusutan. Dilihat dari beban membayar pajak, penyusutan yang dipercepat ini akan mengakibatkan penurunan beban pajak karena semakin besarnya faktor pengurang untuk menentukan dasar pengenaan pajak, yaitu laba bersih. Namun demikian, jika benda modal yang disusutkan ini kemudian dijual atau dilakukan revaluasi aset, maka WP akan membayar pajak yang selama diperolehnya fasilitas penyusutan dipercepat pajaknya "seakan" telah dibebaskan. Menurut penulis, fasilitas penyusutan dipercepat ini pada dasarnya "hanyalah" bentuk lain dari penundaan pembayaran pajak.

Apabila dibandingkan dengan periode setelah Indonesia melakukan reformasi perpajakan I (1983), fasilitas ini telah dihilangkan. Ketentuan pasal 11 UU No. 7 tahun 1983 tidak dapat dipandang sebagai bentuk fasilitas lagi, oleh karena ketentuan penyusutan ini semata-mata didasarkan pada masa manfaat ekonomis secara wajar dari suatu barang modal. Dengan demikian reformasi perpajakan I (1983) telah memangkas bentuk fasilitas yang pernah diberikan kepada investor pada periode sebelumnya.

Dengan pertimbangan tertentu, bentuk fasilitas penyusutan dipercepat ini dimungkinkan kembali untuk diperoleh WP setelah Indonesia masuk pada periode Reformasi Perpajakan II (1994), dengan dasar pasal 30A UU No. 10 tahun 1994 dan peraturan pelaksanaannya PP No. 34 tahun 1994.

#### **4. Perlakuan Terhadap Aktiva**

Sebelum Indonesia melakukan reformasi perpajakan, perusahaan dimungkinkan untuk melakukan penilaian kembali aset-aset yang dimilikinya. Ketentuan yang mengatur penilaian kembali aset ini adalah Surat Keputusan Menteri Keuangan No. Kep. 508/MK/II/7/1971. Alasan yang mendasari dikeluarkannya peraturan tersebut adalah adanya ketidak seimbangan antara nilai buku dengan nilai jual sebagai akibat dari tingginya tingkat inflasi sebelum tahun 1970-an. Ketidak seimbangan nilai ini pada akhirnya mengakibatkan perhitungan laba kena pajak tidak sesuai dengan keadaan yang sebenarnya, sebab penghapusannya didasarkan pada harga perolehan lama (yang biasanya masih rendah). Selain itu juga, kalau dikaji dari tujuan dasar penyusutan adalah untuk melakukan penggantian aset yang telah disusutkan karena pemakaian, tidak sesuai dengan keadaan yang sebenarnya, karena fluktuasi harga barang yang tinggi menyebabkan akumulasi penyusutan sudah tidak dapat lagi dipergunakan untuk membeli aset pengganti.

Bagi perusahaan yang akan melakukan penilaian kembali aktiva perusahaannya, ia harus memasukkan "neraca penyesuaian"

dalam jangka waktu 2 bulan dan karena alasan-alasan tertentu yang dapat diterima jangka waktu ini dapat diperpanjang menjadi 3 bulan, setelah berlakunya keputusan tersebut. Selisih lebih dari penilaian kembali ini diperlakukan sebagai keuntungan perusahaan yang dikenakan pajak dengan tarif 10%. Dan karena selisih lebih ini akan berakibat pada pembesaran modal perusahaan, maka perusahaan diwajibkan untuk membayar Bea Materai Modal sebesar 5%.

Selain penilaian kembali aktiva perusahaan dimungkinkan dengan peraturan tersebut, untuk perusahaan yang akan menjual sahamnya melalui pasar modal (perusahaan *go public*), masih dimungkinkan untuk melakukan penilaian kembali aktivanya meskipun telah melakukan penilaian kembali aktivanya berdasarkan Kep. No. 508/MK/II/7/1971. Ketentuan ini diatur dalam Keputusan Menteri Keuangan No. 1677/MK/II/12/1976 tanggal 28 Desember 1976. Dari ketentuan ini, hal yang dipandang menguntungkan investor adalah adanya perlakuan terhadap selisih lebih antara nilai buku dengan harga wajar bukan sebagai keuntungan yang dapat dikenakan pajak (dibebaskan dari pengenaan pajak berdasarkan pasal 5 ayat (1) keputusan ini).

Kebijakan penilaian kembali terhadap aktiva perusahaan pada dasarnya tidak dimungkinkan lagi pada periode reformasi perpajakan I (1983). Tetapi setelah Indonesia melakukan reformasi perpajakan II (1994) penilaian kembali aktiva perusahaan tersebut dimungkinkan kembali berdasarkan pasal 19 ayat (2) UU No. 10 tahun 1994, dengan peraturan pelaksanaan

Keputusan Menteri Keuangan No. 507/KMK.04/1996 dan Surat Edaran Dirjen Pajak No. SE-30/PJ.42/1996.

## 5. Penghindaran Pajak Ganda

Adanya berbagai perbedaan azas<sup>121</sup> dalam pemungutan pajak dan perbedaan terhadap definisi obyek pajak dapat menimbulkan pajak ganda. Dipandang dari sudut perdagangan investasi secara internasional, pajak ganda ini merupakan salah satu faktor yang menjadi penghambat. Untuk itu sejak semula telah disadari bahwa adanya pajak ganda internasional harus dihindarkan.

Berbagai upaya untuk menarik modal asing telah dilakukan Indonesia dengan cara menghindari pajak ganda internasional. Upaya-upaya tersebut antara lain dengan mengadakan Konferensi *Study Group on Asian Tax Administration and Research (SGATAR)*, di Jakarta pada tanggal 21-25 Februari 1972. Upaya ini

---

121. Dalam kaitannya dengan pajak internasional, dikenal tiga macam azas pemungutan pajak, yaitu :

- a. azas domisili, yaitu suatu azas dimana negara domisili wajib pajak berwenang mengenakan pajak atas semua orang yang berdomisili di negara itu, yaitu dari seluruh pendapatannya dimana saja diperoleh (*worldwide income*),
- b. azas sumber memberikan kewenangan kepada negara dimana sumber itu terletak untuk mengenakan pajak atas semua hasil yang keluar dari sumber-sumber yang ada di negara itu, terhadap pemilik sumber itu tak dipandang dimana pemilik sumber itu bertempat tinggal,
- c. azas kebangsaan yaitu suatu azas pemungutan pajak dimana negara kewarganegaraan wajib pajak berwenang mengenakan pajak terhadap semua warga negaranya dimana saja ia bertempat tinggal, dari semua pendapatan yang diperolehnya tanpa memandang dari mana hasil itu diperoleh.

Lihat lebih lanjut Soemitro, Rochmat, 1988, Op. Cit. hal. 268.



dilakukan oleh karena model penghindaran pajak ganda OECD (*Organisation on Economics Cooperation and Development*) dianggap terlalu menguntungkan negara-negara maju, sementara itu kepentingan negara berkembang kurang terakomodir. Ketentuan yang merugikan ini misalnya dapat ditemukan sebagai berikut<sup>122</sup> :

Menurut model treaty OECD deviden dapat dipajaki dikedua negara, yaitu negara dimana badan yang membagi deviden berkedudukan dan negara dimana pemegang saham bertempat tinggal, akan tetapi pemungutan pajak oleh negara sumber dibatasi sampai 5% apabila badan yang menerima deviden itu merupakan holding yang memiliki saham sekurang-kurangnya 25% dari modal yang ditempatkan. Dalam hal-hal lain, pemungutan pajak dapat dilakukan sampai dengan maksimum 15%.

Dalam UU No. 8 tahun 1970 tentang Pajak atas Deviden, Bunga dan Royalti menetapkan besarnya pajak adalah 20% dengan tanpa membedakan hubungannya dengan negara yang membagi deviden. Hanya saja terhadap badan-badan yang berkedudukan di Indonesia, yang memiliki saham *deelneming* deviden yang diperolehnya dapat dibebaskan dari pengenaan PDBR. Dengan demikian ketentuan ini merupakan deklarasi sefihak pemerintah Indonesia yang melakukan penghindaran pajak ganda internasional.

Selain berbagai cara yang dilakukan pemerintah tersebut, pemerintah juga membuat perjanjian penghindaran pajak ganda

---

122. Lihat pasal 10 ayat (2) Model Treaty OECD.

dengan berbagai negara, misalnya dengan Belanda, dengan Jepang, dan Amerika Serikat. Pembuatan perjanjian secara bilateral ini terus dikembangkan baik pada periode setelah reformasi perpajakan I maupun pada periode setelah reformasi perpajakan II, sehingga sampai saat ini pemerintah Indonesia terikat perjanjian penghindaran pajak ganda dengan tiga puluh tiga (33) negara.

## **6. Fasilitas Pajak Tertentu**

Apa yang telah dibicarakan pada bagian terdahulu merupakan bentuk dari penggunaan PPh sebagai instrumen untuk mendorong penanaman modal. Namun demikian selain bentuk-bentuk fasilitas tersebut, masih terdapat bentuk-bentuk fasilitas lain yang memberikan keuntungan besar bagi investor. Diantaranya adalah pembebasan pajak perseroan (*tax holiday*), pembebasan pajak deviden dan pembebasan pajak terhadap keuntungan yang diinvestasikan kembali (*investment allowance*) baik untuk penanaman modal dalam negeri maupun untuk penanaman modal asing.

Pada bagian berikut ini akan dibicarakan tiga bentuk fasilitas tersebut :

### **a. Pembebasan Pajak Perseroan (*tax holiday*)**

Ketentuan yang menjadi dasar hukum pemberian fasilitas ini adalah pasal 15 a (1) UU No. 1 tahun 1967 jo.

pasal UU no. 11 tahun 1970 untuk PMA dan Pasal 13 ayat (1) UU No. 6 tahun 1968 jo. UU No. 12 tahun 1970 untuk PMDN. Berbagai peraturan pelaksanaan lain yang mengatur pemberian fasilitas pembebasan pajak adalah :

- 1) Surat Presidium Kabinet Ampera No. EK/865/67 tertanggal 17 Juli 1967 perihal Pembebasan Pajak,
- 2) Instruksi Presidium Kabinet No. 36/U/IN/6/1967 perihal pembebasan batas minimum penanaman modal dan pembebasan pajak tambahan terhadap joint venture.
- 3) PP No. 20 tahun 72 Jo. PP No. 31 tahun 1971,
- 4) Surat Keputusan Ketua BKPM No. 01/1977 tentang Penyempurnaan Prosedur Permohonan Fasilitas Penanaman Modal Dalam Rangka UU No. 1 tahun 1967 jo. UU No. 11 tahun 1970 dan UU No. 6 tahun 1968 jo. UU No. 12 tahun 1970.
- 5) PP No. 2 tahun 1981 tentang Pemberian Tambahan Ke-longgaran Perpajakan Dalam Rangka PMA dan PMDN.

Fasilitas ini dapat diberikan pada industri-industri tertentu yang mendapat prioritas dari pemerintah. Lamanya jangka waktu pembebasan pajak tersebut adalah adalah 2 (dua) tahun dan apabila memenuhi syarat

tertentu dapat diperpanjang lagi<sup>123</sup>.

Pemberian fasilitas pembebasan pajak pada periode sebelum reformasi perpajakan ini, harus dikeluarkan dalam bentuk keputusan sebagai berikut :

- 1) Untuk PMA yang melakukan penanaman modal dibidang pertambangan, pemberian fasilitasnya diputuskan melalui Peraturan Pemerintah (PP).
- 2) Untuk PMA yang melakukan penanaman modal dibidang kehutanan dan perkebunan, pemberian fasilitasnya diputuskan melalui Keputusan Menteri Keuangan.
- 3) Sedang untuk PMA yang melakukan penanaman modal diluar bidang-bidang tersebut, pemberian fasilitas diputuskan melalui Keputusan Dirjen Pajak.

Kalau dicermati melalui produk perturan yang dihasil-

---

123. Kewenangan untuk memberikan perpajakan pembebasan pajak di-delegasikan kepada Menteri Keuangan dengan syarat untuk PMA sebagai berikut :

- a. apabila penanaman modal tersebut dapat menambah dan menghemat devisa negara secara berarti diberikan tambahan masa bebas pajak 1(satu) tahun,
- b. apabila penanaman modal tersebut dilakukan di luar pulau jawa, diberikan tambahan masa bebas pajak 1 (satu) tahun,
- c. apabila penanaman modal tersebut memerlukan modal besar, karena keperluan membangun prasarana dan/atau menghadapi resiko yang lebih besar dari yang sewajarnya, diberikan tambahan masa bebas pajak 1 (satu) tahun,
- d. dalam hal-hal yang oleh pemerintah diprioritaskan secara khusus diberikan tambahan masa bebas pajak 1 (satu) tahun.

Kalau dibandingkan dengan ketentuan yang mengatur PMDN, syarat-syarat yang harus dipenuhi untuk memperoleh perpajakan pembebasan pajak sana seperti apa yang dirumuskan untuk PMA. Dengan demikian masa pembebasan pajak maksimal yang dapat diberikan baik terhadap PMA maupun PMDN adalah 6 tahun.

kan dalam upaya mendorong penanaman modal, maka dapat disimpulkan bahwa *political will* pemerintah sangat besar. Hal ini terlihat dari menonjolnya penggunaan kebijakan perpajakan sebagai instrumen untuk mencapai tujuan tersebut. Sebelum pemerintah melakukan reformasi perpajakan, PMA dan PMDN yang memperoleh fasilitas pembebasan pajak mencapai 48,50% dari total penanaman modal. Selain dari itu peraturan yang dikeluarkan dalam rangka mengoperasionalkan politik hukum dibidang penanaman modal ini sangat banyak dan berasal dari hampir semua sektor pemerintahan.

Apabila kondisi sebelum pemerintah melakukan reformasi perpajakan ini dikomparasikan dengan periode setelah pemerintah melakukan reformasi perpajakan I (1983), maka akan diperoleh keadaan yang sebaliknya, karena fungsi regulasi PPh. (hampir) semua dihapuskan.

#### **b. Pembebasan Pajak Deviden**

Dasar hukum pembebasan pajak deviden diatur dalam pasal 15 a (2) UU No. 1 tahun 1967 jo. UU No. 11 tahun 1970 untuk PMA dan pasal 12 point ke-5 UU No. 6 tahun 1978 jo UU No. 12 tahun 1970 untuk PMDN. Melalui dasar hukum tersebut deviden yang dibayarkan kepada pemegang saham, pajaknya dapat dibebaskan untuk jangka waktu 2 tahun terhitung sejak saat mulai berproduksi. Jika memenuhi syarat-syarat tertentu, jangka waktu pembebasan tersebut dapat diperpanjang menjadipaling lama 6 tahun.

Bagi perusahaan asing yang menanamkan modal dalam bentuk joint venture, menurut ketentuan Instruksi Presidium Kabinet No. 36/U/IN/6/1967 dapat diberikan tambahan pembebasan pajak perseoran dan pajak deviden selama satu tahun, dengan ketentuan bahwa jumlah pembebasan pajak perseroan dan pajak deviden tersebut tidak boleh lebih dari 5 (lima) tahun.

**c. Investment Allowance**

Dasar hukum pemberian fasilitas ini adalah pasal 4b Ordonansi Pajak Perseroan 1925 sebagaimana telah diperbaiki dengan UU No. 8 tahun 1970. Dengan adanya peraturan ini, bagi investor yang akan menginvestasikan kembali bagian keuntungan perusahaan, maka pengeluaran ini dapat dikurangkan 5% dari penghasilan kena pajak dalam jangka waktu berturut-turut selama 4 (empat) tahun. Dengan demikian perusahaan yang menanamkan kembali keuntungannya sebagai modal, dalam jangka waktu 4 (empat) tahun, dapat dikurangkan dari keuntungan perusahaan sebesar 20% dari jumlah pengeluaran penanaman modal tersebut.

Dari apa yang telah diperbandingkan tersebut di atas, dapat disusun tabel perbandingan fasilitas PPh. dalam kurun waktu 30 tahun (tiga periode kebijakan perpajakan) sebagai berikut :

**Tabel 7 : Perbandingan Fasilitas PPh.  
Yang Dimungkinkan Diterima Setiap Periode**

Bentuk-Bentuk Fasilitas	Periode I	Periode II	Periode III
1. Tarif Pajak	v		v
2. Kompensasi Kerugian			
a. biasa	v	v	v
b. initial loss	v		
3. Penyusutan			
a. biasa	v	v	v
b. dipercepat	v		v
4. Perlakuan Aktiva	v		v
5. Penghindaran Pajak ganda	v	v	v
6. Fasilitas Dibidang Tertentu			
a. pembebasan pajak perseroan	v		v
b. pembebasan pajak deviden	v		
c. investment allowance	v		v

Dari tabel tersebut dapat dilihat bahwa pada periode sebelum reformasi perpajakan I (periode I) tersedia berbagai fasilitas PPh. bagi dunia usaha yang cukup besar, sedang pada periode II sebagian besar fasilitas tersebut dihilangkan

sedang pada periode III berbagai fasilitas yang pernah diberlakukan pada periode I dengan berbagai modifikasi diberlakukan kembali. Dari tabel tersebut dapat juga di disimpulkan kekuatan tarik menarik antara fungsi budgeter dan fungsi reguler. Pada periode I fungsi reguler sangat besar dan sebagai akibatnya fungsi budgeter "tertarik" menjadi kurang dominan. Keadaan pada periode II menjadi sebaliknya, yaitu fungsi budgeter menjadi dominan sehingga fungsi reguler menjadi menyempit. Sedang pada periode III antara fungsi budgeter dan fungsi reguler dicoba untuk diseimbangkan, sehingga sekalipun memberikan penekanan pada fungsi budgeter tetapi ruang lingkup fungsi reguler untuk memberikan rangsangan pada dunia usaha dihidupkan kembali.

Fasilitas-fasilitas PPh. yang diberikan untuk mendukung dunia usaha, telah diformulasikan dalam berbagai bentuk peraturan. Peraturan-peraturan tersebut dapat diinventarisir sebagai berikut :



Inventarisasi Ketentuan PPh. Yang Dipergunakan  
Sebagai Instrumen Mendorong Penanaman Modal

Bidang Yang Diatur	Peraturan Yang Mengatur Periode I	Peraturan Yang Mengatur Periode II	Peraturan Yang Mengatur Periode III
1. Tarif Pajak	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Ordonansi Pajak Perseroan 1925.</li> <li>b. Ordonansi Pajak Pendapatan 1944.</li> <li>c. Surat Keputusan Menteri Keuangan No. 316/Men.Keu./67</li> <li>d. Surat Keputusan Menteri Keuangan No. 315/Men.Keu./67</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Pasal 17 UU No. 7 tahun 1983</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Pasal 17 UU No. 10 tahun 1994</li> </ul>
2. Kompensasi Kerugian			
a. biasa	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Pasal 7 ayat (1) Ordonansi Pajak Perseroan 1925</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Pasal 6 ayat (3) UU No. 7 tahun 1983</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Pasal 6 ayat (3) dan Pasal 30 A UU No. 10 tahun 1994</li> <li>b. PP No. 34 tahun 1994</li> </ul>
b. Initial loss	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Pasal 7 ayat (2) Ordonansi Pajak Perseroan 1925</li> <li>b. Pasal 1 angka VI ayat 2 UU No. 8 tahun 1970</li> </ul>		
3. Penyusutan			
a. biasa		<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Pasal 11 UU No. 7 tahun 1983</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Pasal 11 UU No. 10 tahun 1994</li> <li>b. Pasal 11A UU No. 10 tahun 1994</li> <li>c. SK Menteri Keuangan No. 82/KMK.04/1995</li> <li>d. SE Dirjen Pajak No. SE-44/PJ.4/1995</li> </ul>
b. dipercepat	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. UU No. 1 tahun 1967</li> <li>b. UU No. 6 tahun 1968</li> <li>c. UU No. 11 tahun 1970</li> <li>d. UU No. 12 tahun 1970</li> </ul>		<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Pasal 30A UU No. 10 tahun 1994</li> <li>b. PP No. 34 tahun 1994</li> </ul>
4. Perlakuan Aktiva	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Pasal 3a Ordonansi Pajak Perseroan 1925</li> <li>b. Surat Keputusan Menteri Keuangan No. Kep.508/MK/II/7/1971</li> <li>c. Surat Keputusan Menteri Keuangan No. 1677/MK/II/12/1976</li> <li>d. UU No. 8 tahun 1970</li> </ul>		<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Pasal 19 UU No. 10 tahun 1994</li> <li>b. Keputusan Menteri Keuangan No. 507/KMK.04/1996</li> <li>c. Surat Edaran Dirjen Pajak No. SE-30/PJ.42/1996</li> </ul>

5. Penghindaran Pajak	a. Keppres No. 90 tahun 1968		<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Keppres No. 55 tahun 1994</li> <li>b. Keppres No. 58 tahun 1994</li> <li>c. Keppres No. 60 tahun 1994</li> <li>d. Keppres No. 61 tahun 1994</li> <li>e. Keppres No. 5 tahun 1995</li> <li>f. Keppres No. 22 tahun 1996</li> <li>g. Keppres No. 63 tahun 1996</li> <li>h. Keppres No. 66 tahun 1996</li> <li>i. Keppres No. 82 tahun 1996</li> <li>j. Keppres No. 83 tahun 1996</li> <li>k. Keppres No. 88 tahun 1996</li> <li>l. Surat Edaran Dirjen Pajak No. SE-03/PJ.101/1996</li> </ul>
6. Fasilitas Dibi- dang Tertentu dan Didaerah Tertentu	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Penghapusan Pajak (tax holiday)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Surat Edaran Dirjen Pajak No. SE-30/PJ.24/1985 (khusus PPh atas pasal 22 impor)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Pasal 30A UU No. 10 tahun 1994</li> <li>b. PP No. 45 tahun 1996</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>b. Penghapusan Pajak Deviden</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Pasal 15 UU No.1 tahun 1967</li> <li>b. UU No. 11 tahun 1970</li> <li>c. Pasal 12 UU No.6 tahun 1968</li> <li>d. UU No. 12 tahun 1970</li> <li>e. PP No. 20 tahun 1972 jo. PP No. 31 tahun 1977</li> <li>f. SK Ketua BPKM No. 01 tahun 1977</li> <li>g. PP No. 2 tahun 1981</li> <li>h. Surat Presidium Kabinet Am- pera No. EK/865/67</li> </ul>		
<ul style="list-style-type: none"> <li>c. Investment Allo- wance</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Pasal 15 UU No. 1 tahun 1967</li> <li>b. UU No. 11 tahun 1970</li> <li>c. Pasal 12-13 UU No. 6 tahun 1968</li> <li>d. UU No. 12 tahun 1970</li> <li>e. Keputusan Dirjen Pajak No. D.15.4.1./Pdj.11-35-6 ta- hun 1968</li> <li>a. UU No. 8 tahun 1970</li> </ul>		<ul style="list-style-type: none"> <li>a. PP No. 34 tahun 1994</li> <li>b. Surat Keputusan Menteri Keu- angan No. 602/KMK.04/1994</li> <li>c. Surat Edaran Dirjen Pajak No. SE-04/PJ.4/1995</li> </ul>

## B. Konsistensi Kebijakan Perpajakan Baik Secara Sinkronik Maupun Diakronik

Hukum yang bersubstansikan norma mempunyai dua sistem, yaitu norma yang statik (*nomostatics*) dan sistem norma yang dinamik (*nomodinamics*). Sistem norma statik adalah suatu sistem yang melihat pada "isi" norma, dimana suatu norma umum dapat ditarik menjadi norma-norma khusus atau norma-norma khusus dapat ditarik menjadi norma yang umum. Penarikan norma-norma khusus dari norma umum dalam arti norma umum itu diperinci menjadi norma-norma yang khusus dari segi isinya. Sedang sistem norma dinamik adalah suatu sistem norma yang melihat pada berlakunya suatu norma atau dari cara pembentukannya dan penghapusannya<sup>124</sup>.

Dengan melihat pada sistem norma ini, maka analisis terhadap produk hukum PPh yang mempunyai fungsi regulasi untuk mendorong penanaman modal dapat dilakukan dengan melihat pada "isi" normanya dan dengan melihat cara pembentukannya/penghapusannya.

Dengan berpangkal pada pendapat Hans Kelsen dan Hans Nawiasky bahwa norma hukum dari negara manapun selalu berlapis-lapis dan berjenjang-

---

124. Soeprapto, Maria Farida Indriati, 1998, Ilmu Perundang-Undangan, Dasar-Dasar dan Pembentukannya, Kanisius, Yogyakarta, hal. 7-8.

jenjang<sup>125</sup>, dimana norma yang dibawah berlaku berdasar, dan bersumber pada norma yang lebih tinggi lagi sampai sampai pada suatu norma yang tertinggi yang disebut norma dasar, maka implementasinya dalam sistem hukum di Indonesia dapat digambarkan sebagai berikut :

Pancasila .....

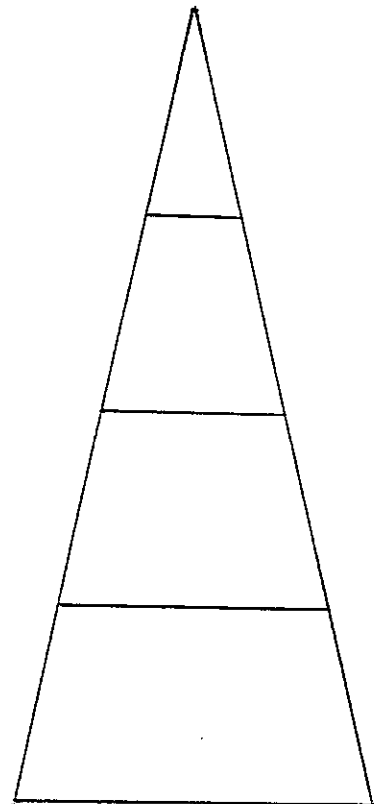
Aturan dasar Negara .....

Undang-Undang (Formal) .....

Peraturan Pelaksanaan dan ...

Peraturan Otonom

---



125. Menurut Hans Nawiasky, selain norma hukum itu berlapis-lapis dan berjenjang-jenjang juga berkelompok-kelompok. Ia mengelompokkan norma hukum menjadi 4 kelompok besar, yaitu :

- a. Kelompok I : *Staatsfundamentalnorm* (Norma fundamental Negara),
- b. Kelompok II : *Staatsgrunesetz* (Aturan Dasar/Pokok Negara),
- c. Kelompok III : *Formell Gesetz* (Undang-Undang "Formal"), dan
- d. Kelompok IV : *Verordnung & Autonome Satzung* (Aturan Pelaksana dan Aturan Otonom).

Lihat lebih lanjut dalam Soeprapto, Maria Farida Indrati, 1998, Ibid. hal. 27.

Dengan bagan tersebut, produk hukum yang termasuk pada kelompok Pajak Penghasilan yang berfungsi untuk mendorong penanaman modal dapat dianalisis pada setiap periodenya sebagai berikut :

#### 1. Pada Periode I (Sebelum Reformasi Perpajakan)

Dalam memberlakukan UU No. 1 tahun 1967 dan UU No. 6 tahun 1968, tidak disebutkan Ordonansi Pajak Perseroan 1925 dan Ordonansi Pajak Pendapatan 1944. Padahal kalau dicermati "isinya", ketentuan pasal 15-17 UU No. 1 tahun 1967 dan pasal 9-17 UU No. 6 tahun 1968 merupakan ketentuan yang isinya menyimpangi ketentuan-ketentuan yang bersifat umum sebagaimana dimuat dalam Ordonansi Pajak Perseroan 1925 dan Ordonansi Pajak Pendapatan 1944. Kejadiannya agak berbeda ketika pemerintah memberlakukan UU No. 11 tahun 1970 dan UU No. 12 tahun 1970, UU ini secara tegas menyebutkan kedua ordonansi tersebut. Sementara itu, UU No. 11 dan No. 12 tahun 1970 merupakan penambahan dan perubahan terhadap UU No. 1 tahun 1967 dan UU No. 6 tahun 1968. Kejanggalaan ini pada dasarnya tidak menimbulkan implikasi hukum, oleh karena kedudukan dari masing-masing kelompok produk hukum tersebut sama, sehingga andaikata terdapat pengaturan hal yang sama tetapi isinya bertentangan, dapat diberlakukan azas hukum *lex posterior derogat lege priori*.

Kalau produk hukum PPh yang dimaksudkan untuk mewujudkan fungsi regulasi dicermati, permasalahan muncul pada dua surat keputusan yang dikeluarkan oleh Menteri Keuangan. SK

Menteri Keuangan No. 315/Men.Keu./67 dan SK Menteri Keuangan No. 316/Men.Keu./67. Kedua ketentuan ini mengatur perubahan tarif pajak pada Ordonansi Pajak Perseroan 1925 dan Ordonansi Pajak Pendapatan 1994, pada hal kalau dicermati isinya, Ordonansi Pajak Perseroan dan Ordonansi Pajak Pendapatan tidak memberikan atribusi kepada Menteri Keuangan untuk dapat merubah ketentuan tarif. Dengan demikian kedua SK Menteri Keuangan tersebut tidak mempunyai sandaran legalitas. Demikian juga SK menteri keuangan yang memberikan fasilitas pengurangan pajak dan pembebasan pajak sebagaimana diatur dalam SK Menteri Keuangan No. Kep. 508/MK/11/7/1971 dan SK Menteri Keuangan No. 1677/MK/II/12/1976 sekalipun didalamnya disebutkan dasar peraturan dari produk hukum ini adalah UU No. 8 tahun 1970 tetapi dalam UU yang terakhir ini tidak memberikan atribusi kepada Menteri Keuangan untuk memberikan fasilitas pengurangan pajak dan/atau pembebasan pajak. Jika dilihat hubungan antara UU dengan SK Menteri keuangan tidak bisa diberikan prinsip pendelegasian, karena pendelegasian kepada Menteri Keuangan hanya bisa diberikan oleh Keputusan Presiden<sup>126</sup>.

## **2. Pada Periode II (Setelah Reformasi Perpajakan I/1983)**

Oleh karena pada periode ini fungsi regulasi pajak di kesampingkan, sementara yang dominan adalah fungsi budgeter,

---

126. Soeprapto, Maria Farida Indrati, 1998, Ibid. hal. 109.

maka banyak produk hukum yang diberlakukan memberikan penekanan pada fungsi budgeter, sedang produk hukum yang memberikan penekanan pada fungsi reguler sangat sedikit. Namun demikian terdapat permasalahan hukum yang muncul sebagai berikut :

1. Pemberlakuan UU No. 7 tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan tidak mencabut UU No. 1 tahun 1967 dan UU No. 6 tahun 1968, sedang yang dicabut secara tegas adalah produk hukum yang merubah dan menambah UU No. 1 tahun 1967 dan UU No 6 tahun 1968, yaitu UU No. 11 tahun 1970 dan UU No. 12 tahun 1970. Padahal kalau dicermati, UU No. 11 tahun 1970 tidak mencabut UU No. 1 tahun 1967 dan UU No. 12 tidak mencabut UU No. 6 tahun 1968. Dengan demikian, pemberlakuan UU No. 7 tahun 1983 yang hanya mencabut UU No. 11 tahun 1970 dan UU No. 12 tahun 1970 justru mengakibatkan pasal 15-17 UU No. 1967 dan pasal 9-17 UU No. 6 tahun 1968 menjadi berlaku kembali. Dari analisis ini dapat ditarik kesimpulan bahwa secara legal formal pada periode II (setelah reformasi perpajakan I/1983) perusahaan PMA dan perusahaan PMDN masih dimungkinkan untuk memperoleh fasilitas pajak sebagaimana diatur dalam UU No. 1 tahun 1967 dan UU NO. 6 tahun 1968.
2. Surat Edaran Dirjen Pajak No. SE-30/PJ.24/1985 yang mengatur antara lain pemerintah memberikan pembebasan PPh atas transaksi impor sebagaimana

diatur dalam pasal 22 UU No. 7 tahun 1983, merupakan peraturan yang tidak memiliki dasar legal formal. Sekalipun SE Dirjen Pajak tersebut didasarkan pada keputusan Menteri Keuangan, namun kalau dibaca pada pasal 22 UU No. 8 tahun 1983 tidak memberikan atribusi kepada Menteri Keuangan untuk memberikan pembebasan pajak. Secara lengkap pasal 22 UU No. 7 tahun 1983 mengatakan :

"(1) Menteri Keuangan dapat menetapkan badan-badan tertentu untuk memungut pajak dari Wajib Pajak yang melakukan kegiatan usaha dibidang impor atau melakukan kegiatan lain yang memperoleh pembayaran untuk barang dan jasa dari Belanja Negara.

(2) Dasar pemungutan dan besarnya pemungutan ditetapkan dengan keputusan Menteri Keuangan berdasarkan pertimbangan, bahwa jumlah pemungutan itu mendekati jumlah pajak yang terutang atas penghasilan dari kegiatan usaha yang bersangkutan."

Dari pasal tersebut jelas bahwa atribusi yang diberikan kepada Menteri Keuangan adalah menetapkan badan-badan tertentu yang menjadi "wajib pungut" dan menetapkan dasar pemungutan dan besarnya pungutan pajak. Dengan demikian penetapan pembebasan PPh impor (pasal 22) ini tidak memiliki dasar legal formal. Sebagai konsekuensi logisnya, seharusnya pembebasan PPh atas transaksi impor tersebut tidak dapat diberikan.



### 3. Pada Periode III (Setelah Reformasi Perpajakan II/1994)

Pada periode ini, produk hukum yang hendak dipergunakan untuk mewujudkan fungsi regulasi PPh selain didasarkan pada titik tolak yang tidak jelas, juga diwarnai oleh produk hukum yang bersubstansikan pajak, tetapi didasarkan pada dasar legal (formal) yang tidak memadai (*insufficiency*). Hal tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut :

1. *Political Will* pemerintah untuk memberikan peran yang lebih luas pada fungsi regulasi PPh didasarkan pada pasal 30A UU No. 10 tahun 1994. Sebagai peraturan pelaksanaannya, pemerintah memberlakukan PP No. 34 tahun 1994, namun sebelum PP ini diimplementasikan pemerintah sudah mengeluarkan PP No. 45 tahun 1996. Kedua PP ini mengatur bentuk fasilitas perpajakan yang berbeda, PP yang pertama bentuk fasilitas yang dimungkinkan adalah penyusutan yang dipercepat, kompensasi kerugian dengan jangka waktu yang lebih lama dan pengurangan pajak terhadap keuntungan yang diperoleh BUT yang ditanamkan kembali di Indonesia, sedang PP yang kedua mengatur tentang PPh perusahaan yang ditanggung oleh negara. Implementasi PP No. 34 tahun 1994 yang sampai sekarang tidak pernah dilakukan mengindikasikan bahwa fasilitas tersebut tidak terlalu menguntungkan bagi dunia usaha, sedang fasilitas yang diharapkan dapat

diperoleh oleh dunia usaha adalah pembebasan pajak (*tax holiday*). Atas dasar pertimbangan tersebut kemudian pemerintah memberlakukan PP No. 45 tahun 1996. Namun demikian implementasi PP No. 45 tahun 1996 itu sendiri belum banyak, karena sampai saat ini baru 6 perusahaan yang memperoleh fasilitas ini. Hal ini antara lain disebabkan kriteria perusahaan yang dapat memperoleh fasilitas tidak terlalu jelas, sementara itu atribusi kepada Menteri Keuangan untuk mengatur kriteria perusahaan yang mendapatkan prioritas pemerintah dan kriteria daerah terpencil sampai sekarang belum pernah dikeluarkan. Sikap Menteri Negara Penggerak Dana Investasi yang akan memberikan pertimbangan secara kasuistik terhadap permohonan fasilitas, telah memperlambat implementasi PP No. 45 tahun 1996 ini.

2. Inpres No. 2 tahun 1996 jo. Kepres No. 42 tahun 1996 yang memberikan fasilitas pembebasan pajak (antara lain PPh) terhadap PT Timor Putra Nasional yang memproduksi mobil nasional, merupakan produk hukum yang tidak mempunyai dasar legal formal. Alasannya adalah Inpres No. 2 tahun 1996 dikeluarkan pemerintah pada saat fasilitas pembebasan PPh sebagaimana diatur dalam PP No. 45 tahun 1996 belum diberlakukan. Dengan demikian, Dasar hukum pembebasan PPh terhadap PT TPN bertentangan dengan PP No. 34 tahun 1994 sebagai bentuk peraturan pelaksanaan

dari pasal 30A UU No. 10 tahun 1994.

3. Kebijakan pemerintah untuk menurunkan tarif PPh sebagaimana diatur dalam pasal 17 UU No. 10 tahun 1994 diikuti dengan dikeluarkannya Inpres No. 90 tahun 1995 jo. Inpres No. 3 tahun 1996. Pada kedua Inpres ini memberikan beban pungutan sebesar 2% terhadap WP yang mempunyai penghasilan sisa pajak lebih besar dari Rp. 100.000.000,-

Inpres No. 90 tahun 1995 jo. Inpres No. 3 tahun 1996 selain melanggar prinsip bahwa penentuan obyek pajak (baca : pembebanan pajak) harus didasarkan pada UU, juga bersifat kontra produktif ditengah upaya pemerintah memberikan fasilitas pajak untuk mendorong penanaman modal.

Selain berbagai hal yang telah diuraikan di atas, menurut hasil penelitian penulis produk hukum yang diberlakukan oleh pemerintah untuk mewujudkan fungsi regulasi dalam rangka penanaman modal mempunyai dasar legal formal yang memadai (sufficiency). Kesimpulan ini didasarkan pada kriteria bahwa hukum itu selalu memiliki dua wajah (*das doppelte rechtsanlitz*), yaitu norma hukum itu ke atas ia bersumber dan berdasar pada norma yang diatasnya dan ke bawah ia juga menjadi dasar dan menjadi sumber bagi hukum yang ada dibawahnya<sup>127</sup>.

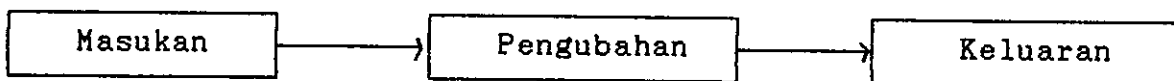
---

127. Kriteria ini dikemukakan oleh Adolf Merkl, lihat lebih lanjut Soeprapto, Maria Farida Indrati, 1998, Ibid. hal. 25.

### C. Kebijakan Perpajakan, Implementasi dan Pengaruhnya Terhadap Penanaman Modal

Kebijakan PPh. dalam dunia usaha dapat dilihat sebagai bentuk penggunaan hukum sebagai sarana untuk mencapai tujuan tertentu. Secara konkrit, kebijakan PPh. yang dimaksudkan untuk memacu pertumbuhan penanaman modal dapat dilihat dalam skema penggunaan hukum sebagai alat perekayasa sosial.

Satjipto Rahardjo<sup>128</sup> menggambarkan bekerjanya fungsi hukum sebagai alat perekayasa sosial dalam bagan sebagai berikut :



Dengan bagan tersebut, kemudian akan dilakukan langkah-langkah sebagai berikut :

1. mengenal permasalahan yang dihadapi secara baik-baik, termasuk didalamnya mengenali masyarakat yang hendak menjadi sasaran penggarapan tersebut,
2. memahami nilai-nilai yang ada dalam masyarakat, hal ini penting oleh karena percepatan penanaman modal yang diharapkan terjadi akan mengarah pada industriasi didalam masyarakat yang sebenarnya masih memiliki dua sifat mendasar yaitu masyarakat tradisional dan masyarakat modern,

---

128. Supra hal. 59-61

3. membuat hipotesa-hipotesa dan memilih mana yang layak untuk dapat dilaksanakan,
4. mengikuti jalannya penerapan hukum dan mengukur efektifitasnya.

Dengan mempergunakan pola langkah seperti tersebut di atas, kebijakan perpajakan yang dipergunakan sebagai instrumen untuk mendorong penanaman modal menuju masyarakat industrialisasi dapat dianalisis menurut urutan periodisasi yang telah dibahas pada bagian terdahulu.

Pada periode sebelum reformasi perpajakan, kebijakan perpajakan (secara sungguh-sungguh) dipergunakan sebagai instrumen untuk mendorong peningkatan penanaman modal mulai pada tahun 1967. Titik tolak ini ditandai dengan dikeluarkannya UU No. 1 tahun 1967 tentang PMA dan kemudian diikuti dengan UU No. 6 tahun 1968 tentang PMDN. Dengan melihat faktor-faktor yang mempengaruhi minat investor untuk menanamkan modal, yaitu faktor potensi pasar dalam negeri, faktor upah tenaga kerja yang murah, faktor stabilitas politik dan moneter, faktor insentif, dan faktor fasilitas umum<sup>129</sup>, maka pada periode pertama ini dapat dikatakan penanaman modal di Indonesia kurang menarik. Faktor pangsa pasar lokal, faktor stabilitas politik dan moneter, dan faktor fasilitas umum, merupakan sejumlah faktor yang tidak dapat berubah dengan cepat dari tidak menarik menjadi menarik. Untuk dapat dikatakan bahwa pilihan pemerintah untuk mendorong investor agar mau

---

129. Lihat hasil penelitian Jetro dalam Suara Pembaharuan 8 Juni 1996, Supra hal. 24-25.

menanamkan modal adalah pada faktor insentif dan tenaga kerja yang murah<sup>130</sup>. Sementara itu dari kedua faktor ini, upah tenaga kerja sekalipun dapat dibayar murah tetapi tidak didukung dengan ketrampilan yang tinggi. Oleh karenanya pilihan yang *feasible* untuk mendorong penanaman modal adalah dengan memberikan insentif pajak yang sangat besar.

Dengan demikian kondisi faktual ini menjadi masukan<sup>131</sup> yang teridentifikasi untuk dapat meletakkan "hipotesa" dan memilih apa yang layak dilakukan pemerintah untuk mendorong penanaman modal. Ketentuan pasal 12-15 UU No. 1 tahun 1967 dan pasal 9 - 17 UU No. 6 tahun 1968 yang isinya bersesuaian, dapat dipandang sebagai faktor pengubah untuk terjadinya penanaman modal. Dua UU ini sebenarnya baru merupakan titik tolak pengubah, karena melalui kedua UU ini kemudian dikeluarkan produk hukum lain yang berfungsi untuk mengoperasionalisasikan prinsip-prinsip insentif perpajakan pada saat itu.

Keluaran dari adanya proses perubahan melalui operasionalisasi produk hukum ini dapat dilihat dari tingkat

---

130. Seandainya faktor ketersediaan bahan baku dipisah menjadi faktor tersendiri, maka kekayaan alam Indonesia menjadi salah satu faktor yang mendorong investor untuk menanamkan modal.

131. Ada satu hal yang terabaikan didalam melihat bekerjanya penggunaan hukum sebagai alat perekayasa sosial yaitu kurang dipertimbangkannya dengan sungguh-sungguh nilai-nilai yang ada dalam masyarakat. Hal ini terlihat bahwa berdasar kondisi masyarakat Indonesia penanaman modal yang diarahkan pada industrialisasi saat itu harusnya diarahkan industrialisasi yang berbasis pada pertanian - suatu kebijakan yang kemudian dirumuskan dalam GBHN tahun 1972. Dalam perkembangannya, setelah kebijakan tersebut berjalan beberapa tahun nampak bahwa penanaman modal disektor pertanian jauh tertinggal dari sektor industri.

pertumbuhan penanaman modal di Indonesia pada periode sebelum reformasi perpajakan ini. Pengaruh kebijakan perpajakan yang dapat dikategorikan sebagai faktor penggerak mula-mula (menurut istilah Satjipto Rahardjo) atau sebagai *initial push* (menurut istilah Arnold M. Rose) terhadap peningkatan penanaman modal pada periode ini dapat dilihat melalui data sebagai berikut :

**Tabel 8 : Pertumbuhan PMA dan PMDN  
Tahun 1967-1984**

Tahun	P M D N		P M A	
	Jml	Modal(Juta Rp)	Jml	Modal (ribu \$)
1967	-	-	23	129.835
1968			67	218.993
1969/70	374	146.063*	122	750.022
1970/71	436	202.809	149	242.329
1971/72	369	224.684	118	144.266
1972/73	208	353.536	85	258.765
1973/74	513	557.371	145	1.074.810
1974/75	199	180.933	73	1.120.177
1975/76	184	193.039	46	1.778.035
1976/77	138	294.026	30	423.413
1977/78	349	822.106	**	**
1978/79	276	567.684	20	555.496
1979/80	258	811.948	**	**
1980/81	118	908.776	**	**
1981/82	117	573.161	1	266.253
1982/83	192	3.593.329	12	2.413.736
1983/84	63	1.543.619	11	483.260

Sumber : Data BKPM yang diolah kembali.

\* : data dari tahun 1968-1969/70

\*\* : tidak tersedia data yang akurat

Catatan : Pada tahun 1969 mulai dipergunakan tahun anggaran yang tidak sama dengan tahun takwim, sedang pada tahun sebelumnya tahun anggaran sama dengan tahun takwim.

Sampai dengan tahun 1984, pemerintah telah menyetujui

penanaman modal sebanyak 3.944 proyek (untuk PMDN) dengan nilai proyek Rp. 14.436.205.000.000,- Dari jumlah tersebut yang teralisasi adalah Rp. 5.025.843.000.000,- atau 34,82%. Sedang persetujuan pemerintah untuk PMA adalah 788 proyek dengan nilai US \$ 13.267.466.000. Dari jumlah tersebut yang teralisasi adalah US \$ 5.643.900.000 atau 42,53%.

Dari tabel tersebut diperoleh data bahwa fungsi regulasi pajak yang tertuang dalam berbagai produk hukum sebagai bagian dari keseluruhan kebijakan pemerintah dalam bidang investasi telah memberikan dampak positif dalam bentuk terjadinya peningkatan penanaman modal. Produk hukum sebagai faktor penggerak mula-mula ini telah menjadi faktor pengubah terjadinya pertumbuhan penanaman modal di masyarakat. Sekalipun tingkat persetujuan penanaman modal baik untuk PMA maupun PMDN tidak menunjukkan angka yang senantiasa meningkat, tetapi kebijakan penanaman modal tersebut telah menjadikan Indonesia sebagai wilayah yang tingkat penanaman modalnya tinggi.

Terjadinya penanaman modal yang besar ini tidak dapat dilepaskan dari kebijakan pemerintah yang memberikan fasilitas dibidang perpajakan yang berupa pembebasan dan kelonggaran-kelonggaran pajak.

Untuk dapat mencermati implementasi fungsi regulasi perpajakan, dari berbagai produk hukum yang dikeluarkan dapat dipilah menjadi tiga kelompok, yaitu :

1. Fungsi regulasi yang implementasinya langsung dapat dilakukan oleh WP secara langsung tanpa harus



mengajukan permohonan kepada fiskus.

2. Fungsi regulasi yang implementasinya cukup dilakukan dengan cara memberitahukan kepada fiskus.
3. Fungsi regulasi yang implementasinya harus mendapat persetujuan dari fiskus dengan cara menerbitkan surat keputusan.

Dari berbagai fasilitas perpajakan yang dimungkinkan untuk diperoleh oleh WP pada periode sebelum reformasi perpajakan, dapat disimpulkan bahwa kebijakan penurunan sebagaimana diatur dalam Surat Keputusan Menteri Keuangan No. 316/Men.Keu./67 dan Surat Keputusan Menteri Keuangan No. 315/Men.Keu./67 merupakan bentuk dari kebijakan perpajakan yang berfihak kepada dunia usaha yang secara langsung dapat berpengaruh pada WP, karena beban pajak (*tax burden*) WP secara otomatis akan berkurang. Berkurangnya beban pajak ini akan berakibat pada terjadinya peningkatan keuntungan setelah pajak dan bunga. Hal yang sama juga terjadi ketika pemerintah memberlakukan UU No. 10 tahun 1994 dimana lapisan penghasilan kena pajak berubah dan tarifnya diturunkan 5% pada setiap lapisan. Dengan kebijakan ini WP secara otomatis akan diuntungkan karena beban pajak akan berkurang hampir mendekati angka 5% dari penghasilan kena pajaknya<sup>133</sup>.

---

133. Sekalipun kebijakan penurunan tarif melalui UU No. 10 tahun 1994 akan mengakibatkan beban pajak WP turun mendekati 5%, namun kebijakan pemerintah dengan mengeluarkan Inpres No.90 tahun 1995 jo. Inpres No. 3 tahun 1996 justru mendistorsi fungsi regulasi PPh. ini. Melalui Inpres tersebut WP dalam negeri yang mempunyai penghasilan setelah dikenakan pajak lebih besar dari Rp. 100.000.000,-

Selain kebijakan tarif, kebijakan perpajakan lain yang sifat berlakunya otomatis adalah kompensasi kerugian biasa, dan penyusutan yang sifatnya normal termasuk didalamnya pilihan metode penyusutan. Untuk itu dengan diberlakukannya kebijakan ini WP dapat secara otomatis memberlakukannya didalam memperhitungkan beban pajak yang harus dibayarnya.

Kebijakan perpajakan yang pemberlakukannya diperlukan pemberitahuan kepada fiscus adalah revaluasi aktiva perusahaan dan penghindaran pajak ganda. Revaluasi aset sebagai salah satu bentuk fasilitas yang dapat dinikmati oleh WP dapat dilakukan atas dasar Keputusan Menteri Keuangan No. Kep. 508/MK/II/7/71 dan Surat Keputusan Menteri Keuangan No. 1677/MK/II/12/1976. Melalui dua keputusan menteri tersebut beban pajak yang harus dibayar oleh WP menjadi lebih kecil yaitu 10% dari selisih nilai buku dengan nilai wajar aktiva yang direvaluasi bahkan apabila revaluasi ini dilakukan dalam rangka perusahaan *go public*, terhadap keuntungan tersebut dibebaskan dari pajak. Dari hasil penelitian tidak diperoleh data seberapa besar perusahaan yang mempergunakan fasilitas ini. Setelah reformasi perpajakan II (1994) revaluasi aset dimungkinkan berdasarkan Surat Keputusan Menteri Keuangan No. 507/KMK.04/1996 dan Surat Edaran Dirjen Pajak No. SE-30/PJ.42/

-----  
...Continued...

diwajibkan untuk menyetorkan uang kepada negara sebesar 2% dalam rangka mendukung program pengentasan kemiskinan. Pengalihan kekayaan dari WP kepada negara yang didasarkan pada Inpres ini sebenarnya merupakan pajak yang tidak mempunyai dasar legalitas yang memadai dan juga bersifat kontra produktif bagi kebijakan peningkatan penanaman modal.

1996. Dengan ketentuan tersebut perusahaan yang melakukan revaluasi aset akan dikenakan PPh sebesar 10%. Tarif ini lebih kecil dibandingkan dengan tarif PPh. yang umum sebagaimana diatur dalam pasal 17 UU PPh. Dari hasil penelitian di Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Semarang Barat sejak diberlakukan ketentuan tersebut baru ada satu perusahaan yang melakukan revaluasi aset<sup>134</sup>.

Kebijakan perpajakan lain yang implementasinya harus dilakukan dengan pemberitahuan adalah penerapan tarif dalam kerangka pengindaran pajak ganda. Tarif yang dipergunakan adalah sesuai dengan perjanjian penghindaran pajak ganda yang dirangkumkan dalam Surat Edaran Dirjen Pajak No. SE-03/PJ.101/1996. Dari hasil penelitian di KPP Semarang Barat terdapat 37 perusahaan yang mempergunakan fasilitas ini<sup>135</sup>.

Untuk dapat memperoleh fasilitas-fasilitas ini WP harus melapor kepada Dirjen Pajak c/q Kepala KPP setempat dengan melengkapi persyaratan yang diharuskan. Disini Kepala KPP tidak menerbitkan surat persetujuan.

Implementasi kebijakan perpajakan yang memerlukan penetapan pemerintah dapat dijelaskan sebagai berikut : Pada periode sebelum reformasi perpajakan pemerintah telah memberikan persetujuan untuk membebaskan pajak baik untuk pajak perseroan maupun pajak deviden sebagai berikut :

---

134. Hasil wawancara dengan Kasi PPh Badan KPP Semarang Barat.

135. Hasil wawancara dengan Kasi TPDI KPP Semarang Barat.

**Tabel 9 : Fasilitas Pembebasan Pajak (Tax Holiday)  
dan Kelonggaran Pajak (Investment Allowance)  
Pada PMDN 1968-1984**

Tahun	Tax Holiday	Invest. Allowance
1968-1973	706	449
1973-1974	241	420
1974-1975	82	240
1975-1976	81	106
1975-1977	64	150
1977-1978	82	169
1978-1979	54	94
1979-1980	263	241
1980-1981	112	72
1981-1982	147	149
1982-1983	*	*
1983-1984	*	*

Sumber data : BKPM yang di olah kembali  
\* : data tidak tersedia

Dengan membandingkan proyek penanaman modal untuk PMDN dari tahun 1968-1984 dan jumlah proyek PMDN yang memperoleh fasilitas pembebasan pajak, maka perusahaan PMDN yang memperoleh fasilitas pembebasan pajak adalah 45,36% sedang perusahaan yang memperoleh fasilitas kelonggaran pajak (*investment allowance*) adalah 52,51%. Angka ini menunjukkan bahwa pada periode sebelum reformasi perpajakan implementasi produk hukum yang memberikan fasilitas dunia usaha sangat

tinggi.

Besarnya perusahaan PMDN yang memperoleh fasilitas perpajakan tersebut antara lain dipengaruhi oleh adanya ketentuan yang mengatur bahwa pejabat yang dapat memberikan persetujuan pemberian fasilitas adalah Dirjen Pajak kecuali untuk bidang usaha-bidang usaha tertentu yang persetujuan pemberian fasilitasnya berada di tangan Menteri Keuangan (untuk bidang usaha kehutanan) dan ditangan Presiden (untuk bidang usaha pertambangan).

Sedang untuk PMA, tidak dapat diperoleh data jumlah perusahaan yang memperoleh fasilitas pembebasan pajak dan kelonggaran pajak. Namun demikian tidak berarti bahwa fasilitas ini tidak diberikan untuk perusahaan PMA. Bahkan dengan dikeluarkannya Instruksi Presidium Kabinet No. 36/U/IN/6/1767, PMA yang mendirikan perusahaan dalam bentuk joint venture secara otomatis dapat memperoleh fasilitas pembebasan pajak dan kelonggaran pajak sekalipun jumlah modal yang ditanamkan tidak lebih besar dari US \$ 2.500.000. Dengan demikian, kriteria ini semakin menyederhanakan bagi perusahaan PMA untuk dapat memperoleh fasilitas pajak

Sebagai contoh dari implementasi kebijakan perpajakan pada berbagai perusahaan PMA yang memperoleh fasilitas pajak antara lain diputuskan dalam peraturan sebagai berikut :

1. PP No. 4 tahun 1969 tentang pemberian tambahan kelonggaran perpajakan kepada PT Pacific Nikel Indonesia,
2. Keputusan Dirjen Pajak No. D.15.4.1./Pdj.L.1-35-6

tahun 1968 tentang pembebasan pajak perseroan dan pajak deviden terhadap PT Bir Heinaken,

3. Keputusan Dirjen Pajak No. D.15.4.1./Pdj.L.1-35-4 tahun 1968 tentang pembebasan pajak perseroan dan pajak deviden terhadap PT Tambak Mas,

4. Keputusan Dirjen Pajak No. D.15.4.1./Pdj.L.1.44.13 tahun 1968 tentang pembebasann pajak perseroan dan pajak deviden terhadap PT Virginia Indonesia Rubber Company,

6. Keputusan Menteri Keuangan No. D.15.4.1./Pdj.L.1-12-24/1968 tentang pembebasan pajak dan pemberian keringan pajak dalam rangka PMA pada PT Sumatera Meranti General Logging.

Dari keputusan-keputusan tersebut dapat disimpulkan bahwa pemberian fasilitas baik berupa pembebasan pajak maupun kelonggaran pajak dapat diberikan kepada perusahaan PMA. Bahkan apabila dibandingkan dengan ketentuan pemberian fasilitas pada perusahaan PMDN, kriteria PMA yang dapat memperoleh fasilitas lebih jelas.

Fasilitas pembebasan pajak tidak mungkin diperoleh lagi ketiga Indonesia mengadakan reformasi perpajakan pada tahun 1983 (reformasi perpajakan I). Satu-satunya bentuk pembebasan PPh yang masih dimungkinkan untuk diperoleh dunia usaha adalah pembebasan PPh atas impor bahan baku penolong atau impor barang modal sebagaimana diatur dalam Surat Edaran Dirjen Pajak No. SE-30/PJ.24/1985.

Sedang setelah Indonesia mengadakan reformasi perpajakan II (1994) fasilitas pembebasan pajak atau kelonggaran-kelonggaran pajak yang lain dimungkinkan lagi. Pada mulanya bentuk fasilitas pajak yang dapat diberikan adalah penyusutan yang dipercepat, kompensasi kerugian dalam jangka waktu yang lebih lama, dan pengurangan pajak atas keuntungan BUT yang ditanamkan kembali di Indonesia (PP No. 34 tahun 1994). Namun ketentuan tersebut belum pernah diimplementasikan<sup>136</sup>. Dari hasil penelitian di Kantor Wilayah Pajak Jawa Tengah dan DIY, belum pernah ada perusahaan yang mengajukan permohonan fasilitas berdasarkan PP No. 34 tahun 1994<sup>137</sup>.

Sementara itu, dengan pertimbangan bahwa dunia usaha perlu untuk di beri rangsangan yang berupa pembebasan pajak, maka pemerintah kemudian mengeluarkan PP No. 45 tahun 1996. Melalui PP ini dunia usaha dimungkinkan untuk memperoleh fasilitas PPh ditanggung negara. Ada dua kriteria dasar perusahaan yang dapat memperoleh fasilitas PPh-nya ditanggung negara, yaitu apabila perusahaan tersebut bergerak dibidang usaha yang diprioritaskan oleh pemerintah dan/atau perusahaan

---

136. Salah satu kesulitan mendasar untuk mengimplementasikan PP No. 34 tahun 1994 adalah tersentralisirnya kewenangan untuk memutuskan pemberian fasilitas di tangan Presiden, karena fasilitas tersebut hanya dapat diberikan melalui Keppres. Sementara itu kalau diperhitungkan, keuntungan perusahaan dari adanya fasilitas tersebut tidak terlalu besar. Dengan demikian timbul rasa keengganan dari pihak WP untuk mengajukan permohonan fasilitas berdasarkan PP No. 34 tahun 1994 ini.

137. Hasil wawancara dengan Kasi PPh. Kanwil Jawa Tengah dan DIY.

tersebut berusaha di daerah terpencil<sup>138</sup>. Ketiadaan peraturan yang mengatur kriteria yang terperinci bagi perusahaan yang dapat memperoleh fasilitas ini mengakibatkan tersendat pada aras implementasi. Keadaan ini semakin diperparah dengan adanya kebijakan pemerintah untuk tidak mempergunakan kriteria yang transparan dalam memutuskan pemberian fasilitas dan sebagai gantinya pemerintah mempertimbangkan pemberian fasilitas berdasarkan hasil penelitian kasus perkasus.

Dengan berangkat dari kriteria untuk memperoleh fasilitas yang masih kabur dan pertimbangan pemberian fasilitas dengan meneliti kasus perkasus, implementasinya dapat dibuat dalam tabel sebagai berikut :

Tabel 10 : Perusahaan Penerima Fasilitas PPh  
Ditanggung Oleh Negara

Nama Perusahaan	Lokasi	Waktu	Alasan Pemberian
1. PT. Kiani Kertas (PMDN)	Kalimantan Timur	10 th pokok 7th	- Industri pionir dibidang pulp - Industri Hulu - Penghasil devisa - Berhasil mengembangkan wilayah

---

138. Menurut PP No. 45 tahun 1996, pemerintah melalui Menteri Keuangan akan menetapkan kriteria bidang-bidang usaha yang diprioritaskan oleh pemerintah dan daerah mana saja yang termasuk kategori daerah terpencil. Namun demikian, sampai sekarang belum ada keputusan Menteri Keuangan yang memberikan pengaturan lebih lanjut dari PP No. 45 tahun 1996.



2. PT. Smelting Co. (PMA)	Jawa Timur	7th pokok 5th	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Pionir untuk cu. catoda</li> <li>- Industri hulu yang berakar dari SDA dalam negeri</li> <li>- Penghasil dan penghemat devisa</li> </ul>
3. PT. Transpacific Petrochemical Indotama (PMA)	Jawa Timur	6th pokok 5th	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Industri pionir olefin aromatic terpadu</li> <li>- Industri hulu yang terintegrasi ke hilir</li> <li>- Penghemat devisa</li> </ul>
4. PT. Texmaco Perkasa Engineering (PMDN)	Jawa Tengah	8th pokok 5th 7th	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Padat dengan inovasi sendiri</li> <li>- Berhasil membangun SDM</li> <li>- Memiliki tekad kemandirian yang tinggi</li> </ul>
5. PT. Polysindo Eka Perkasa (PMDN)	Jawa Barat	5th pokok 5th	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Mengembangkan teknologi dari hasil inovasi sendiri</li> <li>- berhasil dalam diversifikasi berbagai jenis produk baru</li> <li>- Penghasil dan penghemat devisa</li> </ul>
6. PT. Seagate Technology Sumatera (PMA)	Sumatra Utara	9th pokok 7th	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Industri pionir komponen elektronika hulu</li> <li>- Padat teknologi dengan inovasi sendiri</li> <li>- Penghasil devisa</li> </ul>

Sumber : Kanwil Pajak Jateng-DIY dan KPP Semarang Barat

Dilihat dari sedikitnya perusahaan yang memperoleh fasilitas PPh ditanggung oleh negara<sup>139</sup>, maka Indonesia dipandang kurang agresif mempergunakan fasilitas perpajakan untuk menarik minat investor untuk menanamkan modal.

Demikian juga jika dilihat dari tingkat persaingan dengan negara-negara tetangga dalam menawarkan pemberian fasilitas pembebasan PPh. Indonesia sangat tertinggal. Selain karena kriteria pemberian fasilitas yang tidak transparan<sup>140</sup>, keluasan bidang usaha yang dapat diberikan fasilitas juga sangat terbatas. Sebagai perbandingan, pemberian fasilitas tax holiday di tiga negara Asean (Philipina, Malaysia dan Thailand) dipergunakan kriteria sebagai berikut<sup>141</sup> :

#### 1. Philipina

Board of Investment Philipina memberikan fasilitas tax holiday selama 4-6 tahun. Fasilitas tersebut dapat diberikan lagi dengan total periode tidak lebih dari 8

---

139. Sebenarnya ketika pemerintah hanya mengabulkan 6 perusahaan yang memperoleh fasilitas PPh-nya ditanggung oleh negara dari 19 perusahaan yang mengajukan permohonan, banyak kritik yang dilontarkan dari kalangan pemerhati penanaman modal. Sebagai hasilnya pemerintah menjanjikan akan melihat kembali perusahaan-perusahaan yang permohonannya tidak dikabulkan. Sebelum Soeharto mengundurkan diri sebagai presiden sebenarnya telah menyetujui 10 perusahaan memperoleh fasilitas PPh-nya ditanggung negara, tetapi karena perubahan politik, sampai sekarang tidak diketahui nasib dari persetujuan tersebut. Lihat lebih lanjut Media Indonesia, 4 Juni 1978.

140. Berkaitan dengan kriteria untuk dapat memperoleh fasilitas PPh. Departemen Perindustrian dan Perdagangan pernah mengemukakannya sebagai berikut : industri baru, industri hulu, pionir, dan padat teknologi.

141. Lihat lebih lanjut Media Indonesia tanggal 2 Juni dan 4 Juni 1978.

tahun. Pemberian fasilitas tersebut ditujukan kepada jenis investasi yang masuk pada kategori IPP (Investment Priority Plan).

Prioritas investasi yang masuk pada kategori IPP meliputi bidang usaha :

- a. kegiatan ekspor,
- b. pertanian, makanan dan industri kehutanan,
- c. industri dasar, seperti besi, baja, semen, tambang kimia, tambang minyak, serat alam,
- d. industri rekayasa, seperti mesin dan peralatan, alumunium, dan galangan kapal,
- e. infrastruktur dan jasa, seperti pembangkit tenaga listrik, transportasi, telekomunikasi dan kawasan industri,
- f. pariwisata, seperti kawasan wisata, hotel, resor dan akomodasi wisata lainnya.

## 2. Malaysia

Fasilitas tax holiday diberikan paling lama 10 tahun untuk mendapatkan pembebasan pajak penghasilan perusahaan sebesar 38% untuk sektor perminyakan dan 28% untuk sektor industri yang lain.

Pemberian tax holiday menggunakan beberapa kriteria, tetapi yang paling utama adalah :

- a. perusahaan PMA 100% secara otomatis mendapatkan fasilitas tax holiday,
- b. bidang usaha yang masuk pada kategori pionir, mendapatkan fasilitas tax holiday.

Dalam mengimplementasikan pemberian rangsangan ini, Malaysia bertindak secara agresif. Hal ini dapat dibuktikan dengan sikap PM Malaysia yang pada bulan April tahun 1997 memberikan fasilitas tax holiday selama 5 tahun kepada 66 investor yang membuka perusahaan piranti lunak.

## 3. Thailand

Board of Investment Thailand menawarkan fasilitas tax holiday bagi investasi dikawasan industri Zona 2 dan

Zona 3. BOI hanya memberikan pembebasan *import duty* untuk bidang industri yang berorientasi ekspor di Zona 1 (kawasan industri sekitar Bangkok).

Bagi investasi di Zona 2 (diluar Bangkok) BOI memberikan *tax holiday* paling lama 7 tahun dan pembebasan *import duty* untuk pembelian peralatan.

Sedang bagi investasi di Zona 3 BOI memberikan fasilitas *tax holiday* paling lama 8 tahun. Setelah masa *tax holiday* berakhir, investor masih menikmati pemotongan PPh. sebesar 50% selama 5 tahun.

Jika pemberian fasilitas perpajakan Indonesia dibandingkan dengan ketiga negara tersebut, maka Indonesia sampai sekarang belum mempunyai kriteria yang transparan dan bertindak kurang agresif. Dalam pertarungan untuk menarik arus modal secara global, Indonesia menghadapi kesulitan yang semakin besar. Krisis ekonomi telah memacetkan arus masuk modal asing sejak bulan Januari 1998 dan investasi modal dalam negeri juga sangat berkurang. Untuk itu, pada saat faktor yang mempengaruhi penanaman modal diluar fasilitas perpajakan menjadi tidak atraktif lagi, kebijakan untuk memberikan fasilitas pajak yang lebih besar dan pelaksanaannya yang transparan menjadi faktor yang penting untuk menggerakkan kembali investasi di Indonesia.

Kalau dikaji pengaruh kebijakan perpajakan terhadap pertumbuhan penanaman modal di Indonesia, dapat diperoleh data sebagai berikut : Sebelum reformasi perpajakan, rata-rata penanaman modal untuk perusahaan PMDN adalah 247 proyek per tahun dengan nilai investasi rata-rata Rp. 1.154.638,8 milyar. Sedang untuk PMA diperoleh data rata-rata pertumbuhan adalah 42 proyek per tahun dengan nilai investasi US \$ 792 juta.

Setelah reformasi perpajakan I (1984) diperoleh data rata-rata pertumbuhan PMDN adalah 512 proyek per tahun dengan nilai investasi Rp. 37.883,22 milyar. Sedang untuk PMA diperoleh data rata-rata pertumbuhannya adalah 349 proyek per tahun dengan nilai investasi US \$ 13.360,37 juta per tahun.

Dari data-data tersebut dapat disimpulkan kecenderungan pertumbuhan penanaman modal baik untuk PMA maupun PMDN mengalami peningkatan, sekalipun fasilitas perpajakannya telah dicabut. Dengan demikian kalau diasumsikan keberhasilan fungsi regulasi untuk mendorong penanaman modal diukur dari tingkat pertumbuhan penanaman modal, maka fasilitas pajak yang disediakan tidak berpengaruh positif. Namun demikian menurut penulis untuk melihat seberapa jauh pengaruh pemberian fasilitas perpajakan untuk mendorong penanaman modal harus dilihat bahwa kondisi pada tahun 1967-1968 sangat berbeda dengan kondisi tahun 1984-1985. Kalau faktor-faktor yang mempengaruhi minat investor dibandingkan maka, pada awal periode sebelum reformasi faktor yang mempunyai nilai positif hanya fasilitas perpajakan saja. Sedang pada awal reformasi perpajakan I boleh dikatakan semua faktor kecuali fasilitas perpajakan bernilai positif. Keadaan pada awal reformasi perpajakan I tidak jauh berbeda dengan keadaan awal reformasi perpajakan II, hanya saja kebijakan pemerintah untuk memberikan fasilitas perpajakan lebih untuk mengantisipasi kondisi global. Hanya saja setelah Indonesia menghadapi krisis keuangan yang kemudian berkembang menjadi krisis ekonomi dan akhirnya berkembang menjadi krisis sosial, dapat dikatakan

Indonesia kembali pada kondisi sebelum reformasi perpajakan, dimana aliran modal sangat lamban (kalau tidak mau dikatakan terhenti). Oleh karenanya, penggunaan fasilitas perpajakan secara agresif untuk mendorong penanaman modal menjadi faktor yang sangat penting untuk mendorong minat investor untuk menanamkan modal.

## BAB IV

### KESIMPULAN DAN SARAN

#### A. Kesimpulan

Dari apa yang telah diuraikan oleh penulis pada bab-bab sebelumnya, pada akhirnya dapat mengambil kesimpulan sebagai berikut :

1. Dalam perkembangannya, selama tiga periode perpajakan - periode sebelum reformasi perpajakan, setelah reformasi perpajakan I (1984) dan setelah reformasi perpajakan II (1994) - pemerintah telah banyak memberlakukan produk hukum yang mengatur pajak penghasilan, yang dipergunakan sebagai instrumen untuk mendorong penanaman modal. Jika diperbandingkan, periode sebelum reformasi merupakan masa dimana pemerintah paling banyak memberlakukan produk hukum yang memberikan penekanan pada fungsi regulasi, baik pada aras *formele gesetz* serta *verordnung und autonome satzung* (menurut istilah Hans Nawiasky). Memasuki periode setelah reformasi perpajakan I (1983), produk hukum dibidang PPh yang memberikan penekanan pada fungsi regulasi sangat sedikit. Pada masa ini, upaya pemerintah untuk mendorong penanaman modal lebih banyak mempergunakan faktor lain diluar faktor insentif PPh. Baru setelah memasuki periode reformasi perpajakan II (1994), pemerintah kembali memberlakukan produk hukum dibidang PPh

memberikan penekanan pada fungsi regulasi. Namun demikian, pada periode yang terakhir ini produk hukum PPh yang memberikan penekanan pada fungsi regulasi tidak sebanyak pada periode pertama.

2. Dari hasil analisis sinkronisasi, diperoleh kesimpulan bahwa produk di bidang PPh hampir semua memenuhi syarat sebagai produk hukum yang mempunyai dua wajah (*das doppelte rechtsanlistz*), yaitu norma hukum itu ke atas ia bersumber dan berdasar pada norma di atasnya dan ke bawah ia ia juga menjadi dasar dan menjadi sumber bagi hukum yang ada dibawahnya. Namun demikian, dari penjelajahan terhadap produk hukum yang menjadi kajian thesis ini ditemukan penyimpangan-penyimpangan dasar sebagai berikut :

- a. Oleh karena pemberlakuan UU No. 7 tahun 1983 tidak secara tegas mencabut UU No. 1 tahun 1967 dan UU No. 6 tahun 1968 sepanjang yang mengatur tentang pemberian fasilitas pajak bagi dunia usaha, maka secara legal formal fasilitas pajak sebagaimana diatur dalam kedua UU tersebut masih berlaku pada periode II (setelah Indonesia melakukan reformasi perpajakan I tahun 1983).

- b. Inpres No. 2 tahun 1996 jo. Kepres No. 42 tahun 1996 yang memberikan fasilitas perpajakan kepada PT TPN merupakan produk hukum yang tidak bersumber dan tidak berdasar pada norma hukum di atasnya. Jika



dikaji dari prinsip atribusi, tidak (kalau tidak mau dikatakan belum) ada dasar hukum yang memberikan atribusi kepada Presiden untuk memberikan fasilitas pembebasan pajak.

- c. Inpres No. 90 tahun 1995 jo. Inpres no. 3 tahun 1996 merupakan produk hukum yang menjadi dasar peralihan kekayaan dari sektor privat ke sektor publik, yang bersubstansikan pajak. Dengan berpegang pada dasar filosofis bahwa pemungutan pajak harus didasarkan pada UU, maka pemungutan yang didasarkan pada kedua Inpres tersebut dipandang tidak mempunyai dasar legitimasi yang memadai (*insufficiency*). Selain itu, Inpres No. 90 tahun 1995 jo. Inpres No. 3 tahun 1996 yang mengatur pengenaan "iuran" sebesar 2% dari penghasilan bersih setelah kena pajak bagi WP yang memperoleh penghasilan setelah kena pajak lebih besar dari Rp. 100.000.000,- bersifat kontra produktif dari tujuan yang ingin dicapai (fungsi regulasi) penurunan tarif pajak sebagaimana diatur dalam pasal 17 UU No. 10 tahun 1994.

3. Implementasi fungsi regulasi PPh. dan pengaruh hukum pajak (terutama PPh.) terhadap penanaman modal dapat disimpulkan ke dalam dua point sebagai berikut :

- a. Implementasi produk hukum yang memberikan penekanan pada fungsi regulasi setelah reformasi perpajakan II (tahun 1994) dapat disimpulkan masih sangat

sedikit. Hal yang demikian ini didasarkan pada fakta bahwa ada banyak bentuk fasilitas pajak yang dimungkinkan untuk diberikan kepada dunia usaha, tetapi sampai sekarang belum pernah direalisasikan (misalnya penyusutan dipercepat dan fasilitas pengurangan pajak terhadap keuntungan BUT yang diinvestasikan kembali di Indonesia). Penyebabnya, lebih pada keengganan pemerintah untuk menerapkan dan juga fasilitas tersebut belum banyak diketahui oleh dunia usaha. Sedang implementasi pembebasan pajak (*tax holiday*) tidak didasarkan pada kriteria yang jelas dan pelaksanaannya tidak transparan. Tidak transparannya kriteria pemberian fasilitas oleh karena belum adanya peraturan Menteri Keuangan yang tunjuk oleh PP No. 45 tahun 1996 untuk mengatur kriteria pemberian fasilitas pembebasan pajak ini.

- b. Fasilitas pajak mempunyai pengaruh langsung terhadap peningkatan penanaman modal, faktor-faktor lain diluar fasilitas pajak secara simultan juga akan berpengaruh. Oleh karenanya, pemberian atau pencabutan fasilitas pajak tidak secara otomatis akan mengakibatkan naik atau turunnya minat investor menanamkan modal. Namun demikian, pemberian fasilitas pajak merupakan cara yang efektif mendorong minat investor untuk menanamkan modal apabila faktor-faktor yang lain bersifat kontra produktif.

## B. Saran

Atas dasar kesimpulan-kesimpulan tersebut beberapa hal yang dapat dikemukakan sebagai saran adalah :

1. Mengingat bahwa pemberian fasilitas perpajakan tidak semuanya bersifat final dengan dikeluarkannya UU, maka implementasinya memerlukan peraturan pelaksanaan yang penyusunannya didasarkan pada prinsip atribusi dan prinsip delegasi. Oleh karenanya, peraturan-peraturan pelaksanaan harus disusun selengkap mungkin. Kelengkapan peraturan ini akan mempermudah dan memperjelas mengoperasionalisasikan prinsip pemberian fasilitas PPh terhadap dunia usaha.
2. Didalam memberlakukan suatu produk hukum dibidang PPh, harus dipertimbangkan sinkronisasi baik secara vertikal maupun secara horisontal, agar tidak muncul produk hukum yang kemunculannya tidak didasarkan pada prinsip delegasi atau atribusi dan dasar legitimasinya tidak memadai (*insufficiency*).
3. Dalam memperebutkan aliran modal (khususnya secara global), kepastian hukum (termasuk didalamnya dasar hukum pemberian fasilitas perpajakan) sangat diperlukan. Dengan memperhatikan tingkat persaingan dengan negara-negara lain, maka Indonesia harus lebih agresif untuk memberikan fasilitas PPh untuk mendorong minat investor menanamkan modal dengan mengedepankan pada penentuan kriteria yang transparan dan implementasi

yang konsisten.

## DAFTAR PUSKATA

### I. Buku Literatur

- Abdurrahman, 1987, *Tebaran Pikiran Tentang Studi Hukum dan Masyarakat*, Multi Media Press, Jakarta.
- Ali, Chidir, 1983, *Hukum Pajak Elementer*, PT. Eresco, Bandung.
- Black, Henry Campbell, 1968, *Black's Law Disctionary*, Revised Fourth Edition, West Publishing Co. USA.
- Blom, H.W. en de Folter R.J., 1986, *Methode en Object in de Rechtswetenschappen (Methods and Object of Comparative Law)*, Tjeenk Willink, Zwolle.
- Brotodihardjo, Santoso, 1995, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, PT. Eresco, Bandung.
- Clements, Kevin, 1997, *Teori Pembangunan, Dari Kiri ke Kanan*, Diterjemahkan oleh Edi Haryono, Pustaka Pelajar, Yogyakarta.
- Dornbusch, Rudiger and Fischer, Stanley, 1985, *Macroeconomics*, Third Edition,, Tien Wah Press Pte. Ltd. Singapore.
- Essinger, James and Lowe, David, 1997, *The Handbook of Investment Management*, FT. Pitman Publishing, London.
- Faisal, Sanafiah, 1990, *Penelitian Kualitatif, Dasar-Dasar dan Aplikasi*, Yayasan Asah Asih Asuh, Malang.
- Hanintijo, Ronny S., 1988, *Metodologi Penelitian Hukum dan Jurimetri*, Cetakan ke 3, Galia Indonesia, Jakarta.
- Hartono, C.F.G. Soenarjati, 1972, *Beberapa Masalah Dalam Penanaman Modal Asing di Indonesia*, Binatjipta, Bandung.
- Himawan, Charles, 1980, *The Foreign Investment Process in Indonesia*, Gunung Agung, Singaapore.

- Ihalauw, John J.O.I, 1972, *Dampak Sosiologis Penanaman Modal Asing*, BPK Gunung Mulia, Yogyakarta.
- James, Simon and Nobes, Christhoper, 1984, *The Economic of Taxation*, Herittage Publisher, Great Britain.
- Kelsen, Hans, 1961, *General Theory of Law and State*, Translated by Anders Wedberg, Russel and Russel, New York.
- Lubis, T. Mulya, 1992, *Hukum Ekonomi*, Pustaka Sinar Harapan, Jakarta.
- Lumbantoruan, Shopar, 1990, *Ensiklopedi Perpajakan Indonesia*, Cetakan ke 2, Erlangga, Jakarta.
- Mangkoesoebroto, Guritno, 1993, *Ekonomi Publik*, Edisi ke 3, BPFE, Yogyakarta.
- Mardiasmo, 1977, *Perpajakan*, Edisi Ke 4, Cetakan Pertama, Andi, Yogyakarta.
- Miller, Roger Le Roy, 1988, *Economic Today, The Macro View*, Sixth Edition, Harper and Row Publishers, New York.
- Moleong, Lexy J., 1995, *Metodologi Penelitian Kualitatif*, Cetakan ke 6, Remaja Rosdakarya, Bandung.
- Musgrave Richard A. and Musgrave Peggy B., 1991, *Keuangan Negara Dalam Teori dan Praktek*, Alih Bahasa Alfonsus Sirait, Erlangga, Jakarta.
- Panglaykim, J., 1984, *Investasi Langsung Jepang di Kawasan Asean, Pengalaman Indonesia*, Andi Offset dan Maruzen Asia, Yogyakarta-Singapore.
- Rahardjo, Satjipto, 1979, *Hukum dan Perubahan Sosial*, Alumni, Bandung.
- Rajagukguk, Erman, 1983, *Hukum dan Masyarakat*, Bina Aksara, Jakarta.
- Ralt, Sidney C., 1988, *Fundamentals of International Taxation*, Volume I and II, The International Seminar, Jakarta.

- Rasjidi, Lili, 1985, *Filsafat Hukum, Apakah Hukum itu ?*, CV. Remadja Karja, Bandung.
- Reynolds, Lloyd G., 1988, *Economics, A General Introduction*, Fifth E Edition, Irwin-Homewood, Illionis, USA.
- Riyanto, Bambang, 1978, *Dasar-Dasar Penbelanjaan Perusahaan*, Yayasan Penerbit Gadjah Mada, Yogyakarta.
- Ritzer, George, 1992, *Sosiologi Ilmu Pengetahuan Berparadigma Ganda*, Alih Bahasa Alimandan, Galia Indonesia, Jakarta.
- Sadyadarma, Hendaru, 1992, *Korean and Taiwanese Companies Investment in Indonesia, a Comaparative Pattern in Investment*, Yonsei University, Seoul-Korea.
- Shihata, Ibrahim F.I., 1988, *MIGA and Foreign Invesment*, Martinus Nijhoff Publishers, Dordrecht, The Netherland.
- Simon, Rita J. (editor), 1980, *Research in Law and Sociology*, JAI Press Inc. Greenwich, Connecticut.
- Soemitro, Rochmat, 1986, *Pajak Penghasilan*, PT. Eresco, Bandung.
- Soemitro, Rochmat, 1988, *Pajak dan Pembangunan*, PT. Eresco, Bandung.
- Soemitro, Rochmat, 1991, *Asas dan Dasar Perpajakan 1*, PT. Eresco, Bandung.
- Soemitro, Rochmat, 1991, *Asas dan Dasar Perpajakan 2*, PT. Eresco, Bandung.
- Soemitro, Rochmat, 1991, *Asas dan Dasar Perpajakan 3*, PT. Eresco, Bandung.
- Soemitro, Rochmat, 1992, *Pengantar Singkat Hukum Pajak*, PT. Eresco, Bandung.
- Soekanto, Soerjono, 1986, *Pengantar Penelitian Hukum*, UI-Press, Jakarta.

Soeprapto, Maria Farida Indrati, 1998, *Ilmu Perundang-Undangan, Dasar-Dasar dan Pembentukannya*, Kanisius, Yogyakarta.

Stewart, David W., 1984, *Secondary Research, Information Sources and Methods*, Sage Publication, Newbury-London-New Delhi.

Webster, Andrew, tanpa tahun, *Introduction to the Sociology of Development*,

## II. Majalah, Jurnal, Surat Kabar dan Artikel

\_\_\_\_\_, *Laporan Tahunan Bank Indonesia Tahun 1996/1997*.

\_\_\_\_\_, *Statistik Ekonomi Keuangan Indonesia*, Bank Indonesia, Edisi Mei 1997.

\_\_\_\_\_, *Statistik Ekonomi Keuangan Indonesia*, Bank Indonesia, Edisi November 1997.

\_\_\_\_\_, *Nota Keuangan dan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara*, Tahun 1971/1972.

\_\_\_\_\_, *Nota Keuangan dan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara*, Tahun 1972/1973.

\_\_\_\_\_, *Nota Keuangan dan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara*, Tahun 1973/1974.

\_\_\_\_\_, *Nota Keuangan dan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara*, Tahun 1974/1975.

\_\_\_\_\_, *Nota Keuangan dan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara*, Tahun 1975/1976.

\_\_\_\_\_, *Nota Keuangan dan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara*, Tahun 1976/1977.

\_\_\_\_\_, *Nota Keuangan dan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara*, Tahun 1977/1978.



- \_\_\_\_\_, *Nota Keuangan dan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara*, Tahun 1978/1979.
- \_\_\_\_\_, *Nota Keuangan dan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara*, Tahun 1979/1980.
- \_\_\_\_\_, *Nota Keuangan dan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara*, Tahun 1980/1981.
- \_\_\_\_\_, *Nota Keuangan dan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara*, Tahun 1981/1982.
- \_\_\_\_\_, *Nota Keuangan dan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara*, Tahun 1982/1983.
- \_\_\_\_\_, *Nota Keuangan dan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara*, Tahun 1983/1984.
- \_\_\_\_\_, *Nota Keuangan dan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara*, Tahun 1984/1985.
- \_\_\_\_\_, *Nota Keuangan dan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara*, Tahun 1985/1986.
- \_\_\_\_\_, *Nota Keuangan dan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara*, Tahun 1986/1987.
- \_\_\_\_\_, *Nota Keuangan dan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara*, Tahun 1987/1988.
- \_\_\_\_\_, *Nota Keuangan dan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara*, Tahun 1988/1989.
- \_\_\_\_\_, *Nota Keuangan dan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara*, Tahun 1989/1990.
- \_\_\_\_\_, *Nota Keuangan dan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara*, Tahun 1990/1991.
- \_\_\_\_\_, *Nota Keuangan dan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara*, Tahun 1991/1992.

- \_\_\_\_\_, *Nota Keuangan dan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara*, Tahun 1992/1993.
- \_\_\_\_\_, *Nota Keuangan dan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara*, Tahun 1993/1994.
- \_\_\_\_\_, *Nota Keuangan dan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara*, Tahun 1994/1995.
- \_\_\_\_\_, *Nota Keuangan dan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara*, Tahun 1995/1996.
- \_\_\_\_\_, *Nota Keuangan dan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara*, Tahun 1996/1997.
- \_\_\_\_\_, *Nota Keuangan dan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara*, Tahun 1997/1998.
- \_\_\_\_\_, *Nota Keuangan dan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara*, Tahun 1998/1999.
- \_\_\_\_\_, 1994, *Indonesia, Sustaining Development*, The World Bank, Washington, D.C.
- Seri Kajian Fiskal dan Moneter No. 16/1/1996, *Sinergi Perpajakan dan Pasar Modal*, CFMS.
- Hadisuprpto, Paulus, *Metode Normatif Dalam Penelitian Hukum*, makalah Penataran Metodologi Penelitian Ilmu-Ilmu Sosial Dengan Penekanan Bidang Hukum, Lembaga Penelitian Unsoed, 1995.
- Hadisuprpto, Paulus : *Metode Nondoktriner Dalam Penelitian Hukum*, makalah disampaikan dalam rangka Workshop tentang Hukum dan Model-Model Kajiannya, FH Unika Soegiyopranoto, Semarang, 1995.
- Miyasto, *Segi-Segi Keadilan Kebijakan Fiskal Dalam Pembangunan Nasional*, makalah disampaikan dalam Seminar Nasional dengan thema Penegakan Hukum Pajak (Peradilan Pajak dan Keadilan Pembagian Beban Pajak, Fakultas Hukum UNDIP, Semarang tahun 1995.
- Soedarsono : *Perkembangan Penanaman Modal Asing di Jawa Tengah*

Dengan Segala Aspeknya, makalah disampaikan dalam Kuliah Umum Program Magister Ilmu Hukum UNDIP Semarang, tanggal 5 Juni 1997.

Kompas, 22 Juni 1997.

Kompas, 6 Maret 1988.

Kompas, 30 Agustus 1977.

Suara Pembaharuan, 3 Agustus 1997.

Suara Pembaharuan, 8 Juni 1996.

Media Indonesia, 2 Juni 1998.

Media Indonesia, 4 Juni 1998.

Suara Merdeka, 15 September 1997.